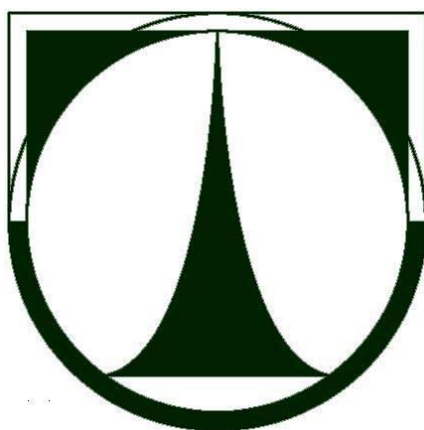


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2012

Bc. Eva Štrynclová

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika

Oddělené řízení variabilních a fixních nákladů v podniku

Separate Control of Variable and Fixed Costs in the Enterprise

DP-EF-KFÚ-2012-58

Bc. Eva Štrynclová

Vedoucí práce: Ing. Hojná Radana, Ph.D., katedra financí a účetnictví
Konzultant: Ing. Miroslav Knotek, KNOMI, s. r. o.

Počet stran: 87

Počet příloh: 1

Datum odevzdání: 4. 5. 2012

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 4. 5. 2012

Anotace

Předmětem této diplomové práce je analýza odděleného řízení fixních a variabilních nákladů v podniku KNOMI, s. r. o. Tato společnost je největším výrobcem strojírenského šroubení v České republice a zabývá se kovoobráběním a výrobou rychlospojek. Dále pak nabízí výrobu hydraulického potrubí a zakázkové obrábění na CNC strojích. Hlavním cílem členění nákladů na variabilní a fixní je poskytování informací o nákladech výkonů a středisek tak, aby bylo možno řídit jejich náklady a zisky. Variabilní náklady musí být opakovaně vynakládány na každou další jednotku výkonu a jejich celková výše se při změně objemu výkonů změní. Fixní náklady zabezpečují podmínky pro efektivní průběh podnikatelského procesu jako celku a zůstávají z krátkodobého hlediska neměnné při různých úrovních aktivity organizace.

Klíčová slova

Analýza odchylek

Controlling

Fixní náklady

Kalkulace

Manažerské účetnictví

Náklad

Nákladové účetnictví

Rozpočet

Rozvaha

Variabilní náklady

Výkaz zisku a ztráty

Annotation

The subject of this thesis is to analyze the separate control of fixed and variable costs in the company KNOMI, s. r. o. This company is the largest producer of engineering fitting device in the Czech Republic and deals with metal-working and manufacturing of quick-coupling. This company also offers the production of hydraulic pipes and custom processing on CNC machines. The main objective of the cost dividing into the variable and fixed is to provide the information on the output costs and cost of each department in order to manage their total costs and profits. The variable costs must be repeatedly expended on each additional output unit and their total amount changes with each change of the volume. On the other hand fixed costs provide the conditions for the efficient conduct of the business process as a whole and in the short term they remain unchanged at different levels of the activities of the organization.

Key Words

Variance analysis

Controlling

Fixed costs

Calculation

Managerial accounting

Cost

Cost accounting

Budget

Balance sheet

Variable costs

Profit and loss statement

Obsah

Seznam obrázků.....	10
Seznam tabulek	11
Seznam zkratk a symbolů	12
Úvod	14
1 Základní pojmy oblasti řízení nákladů.....	15
1.1 Oblasti řízení nákladů v podniku	15
1.1.1 Manažerské účetnictví	16
1.1.2 Controlling.....	18
1.2 Náklady	19
1.2.2 Základní kategorie ekonomického řízení podniku	20
1.2.3 Členění nákladů	22
1.2.3.1 Druhové členění nákladů	22
1.2.3.2 Účelové členění nákladů	23
1.2.3.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik.....	24
1.2.3.4 Kalkulační členění nákladů.....	25
1.2.3.5 Členění nákladů podle závislosti objemu výkonů	26
1.3 Analýza variabilních a fixních nákladů	26
1.3.1 Variabilní náklady	26
1.3.2 Fixní náklady	28
2 Kalkulace.....	31
2.1 Kalkulační systém.....	32
2.1.1 Předběžná kalkulace	33
2.1.2 Výsledná kalkulace.....	35
2.2 Metody kalkulace.....	36
2.2.1 Kalkulace dělením	37
2.2.2 Kalkulace přírážková.....	37
2.3 Kalkulace plných nákladů.....	38
2.4 Kalkulace oddělující fixní a variabilní náklady	40
2.4.1 Kalkulace variabilních nákladů	41
2.4.2 Dynamická kalkulace	42
2.4.3 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů.....	43

2.5	Systém plánů a rozpočtů	44
2.5.1	Rozpočtová výsledovka	45
2.5.2	Rozpočtová rozvaha	46
2.5.3	Stanovení standardů	48
2.5.4	Analýza odchylek	49
3	Obecná charakteristika společnosti	50
3.1	Základní informace o společnosti	50
3.1.1	Rozvaha	54
3.1.2	Výkaz zisku a ztráty	58
4	Řízení nákladů ve společnosti.....	62
4.1	Charakteristika struktury kalkulačního vzorce	63
4.2	Řízení přímých a režijních nákladů v podniku	66
4.3	Tvorba kalkulace výrobku	67
4.4	Tvorba plánu výroby	73
4.5	Krátkodobý rozpočet nákladů a výnosů.....	76
4.6	Sestavení krátkodobého rozpočtu	78
	Závěr	80
	Seznam použité literatury	83
	Seznam příloh	85

Seznam obrázků

<i>Obr. 1: Průběh celkových variabilních nákladů</i>	<i>27</i>
<i>Obr. 2: Průběh průměrných variabilních nákladů</i>	<i>28</i>
<i>Obr. 3: Nákladová remanence</i>	<i>29</i>
<i>Obr. 4: Fixní náklady využité a nevyužité</i>	<i>30</i>
<i>Obr. 5: Kalkulační systém a jeho členění.....</i>	<i>32</i>
<i>Obr. 6: Organizační struktura společnosti KNOMI, s. r. o.</i>	<i>51</i>

Seznam tabulek

<i>Tab. 1: Průměrný počet zaměstnanců v letech 2007 až 2011</i>	<i>53</i>
<i>Tab. 2: Aktiva společnosti KNOMI, s. r. o. v letech 2010, 2009 a 2008</i>	<i>55</i>
<i>Tab. 3: Pasiva společnosti KNOMI, s. r. o. v letech 2010, 2009 a 2008</i>	<i>57</i>
<i>Tab. 4: Výkaz zisku a ztráty společnosti KNOMI za rok 2010, 2009 a 2008</i>	<i>60</i>
<i>Tab. 5: Kalkulace výrobku 011101416: metrický závit válcový.....</i>	<i>68</i>
<i>Tab. 6: Položka kalkulace: seřízení šestivřetenového automatu</i>	<i>69</i>
<i>Tab. 7: Kalkulace výrobku 011101416: metrický závit válcový při výrobě na různých strojích</i>	<i>70</i>
<i>Tab. 8: Využití výrobních pracovišť výrobou</i>	<i>72</i>
<i>Tab. 9: Odběratelé nad 10 milionů v období od roku 2001 do roku 2010.....</i>	<i>73</i>
<i>Tab. 10: Podlimitní stav pro výrobu.....</i>	<i>74</i>
<i>Tab. 11: Vývoj prodeje výrobku 011101416: metrický závit válcový.....</i>	<i>74</i>
<i>Tab. 12: Výrobní plán ze dne 06. 04. 2012</i>	<i>75</i>
<i>Tab. 13: Rozpočet nákladů za měsíc březen a duben roku 2012 v Kč</i>	<i>76</i>
<i>Tab. 14: Struktura nákladů a výnosů objednávky v Kč</i>	<i>77</i>
<i>Tab. 15: Rozpočet nákladů za měsíc květen a červen roku 2012 v Kč</i>	<i>79</i>
<i>Tab. 16: Struktura nákladů a výnosů objednávky v Kč</i>	<i>79</i>

Seznam zkratek a symbolů

a. s.	akciová společnost
AVC	průměrné variabilní náklady
CNC	číslicové řízení počítačem (Computer Numeric Control)
CP	cenný papír
ČSN	česká technická norma
DFM	dlouhodobý finanční majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DIN	německá národní norma (Deutsche Industrie-Norm)
DIN EN ISO	model zabezpečování jakosti při výrobě, instalaci a servisu
DM	dlouhodobý majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
FN	celkové fixní náklady na vymezené období
FN_N	fixní náklady nevyužité
FN_V	fixní náklady využité
ISO	mezinárodní organizace pro normalizaci (International organization for Standardization)
K	náklady kooperace
M	mzda za operaci
MJ	měrná jednotka
Ns	normosekunda (doba trvání operace)
OP	opravné položky
Q	objem výkonů v měrných jednotkách

R	režijní náklady daného pracoviště
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
THP	technicko-hospodářský pracovník
VN	celkové variabilní náklady
ZD	zemědělské družstvo
ZP	zdravotní pojištění

Úvod

Diplomová práce se zabývá odděleným řízením variabilních a fixních nákladů ve výrobním podniku KNOMI, s. r. o. Cílem této práce je analýza současného řízení nákladů ve společnosti a objasnění tvorby produktových kalkulací a krátkodobých nákladových rozpočtů.

Teoretická část je rozdělena do dvou hlavních kapitol. První kapitola se zabývá charakteristikou základních oblastí řízení nákladů a vysvětlením odlišného pojetí nákladů ve finančním a manažerském účetnictví. Dále jsou tu popsány různé způsoby členění nákladů a provedena analýza variabilních a fixních nákladů. Druhá kapitola teoretické části charakterizuje základní nástroje řízení nákladů podniku, kterými jsou zejména kalkulace, plány a rozpočty.

Praktická část je taktéž rozdělena do dvou hlavních kapitol a je zaměřena na charakteristiku vybrané společnosti. Jsou zde uvedeny základní informace o společnosti KNOMI, s. r. o., proveden rozbor základních výkazů podniku a následně popsán způsob řízení nákladů. Zvláštní pozornost je věnována tvorbě kalkulací, výrobních plánů a krátkodobých rozpočtů.

Téma diplomové práce jsem zvolila v návaznosti na předmět manažerské účetnictví, který jsem absolvovala v prvním semestru navazujícího studia a seznámila se při něm blíže s touto problematikou.

Problematikou řízení nákladů se zabývá řada vynikajících publikací. Jsou jimi například Manažerské účetnictví pana prof. Ing. Bohumila Krále, CSc., Nákladové a manažerské účetnictví od prof. Ing. Jany Fibírové, CSc. a kolektivu, ale také Účetnictví pro manažery od doc. Ing. Jaroslava Sedláčka, CSc. či neméně důležité Manažerské účetnictví autora Ing. Mojžíry Hradeckého, CSc. a kolektivu.

1 Základní pojmy oblasti řízení nákladů

V této kapitole jsou charakterizovány základní oblasti a kategorie řízení nákladů v podniku, vymezeny způsoby členění nákladů a provedena analýza variabilních a fixních nákladů.

1.1 Oblasti řízení nákladů v podniku

Účetní informace se dělí do dvou relativně nezávislých systémů, a to na finanční a manažerské účetnictví. Důvodem vzniku těchto systémů byla potřeba diferenciací způsobu zobrazení podnikatelského procesu podle toho, kdo je uživatelem účetních informací a jaké rozhodovací úlohy řeší. Cílem finančního účetnictví je zobrazit podnikatelský proces pro potřeby externích uživatelů (vlastníci, banky, obchodní partneři, atd.) naopak manažerské účetnictví poskytuje účetní informace, které využívají pro řízení podnikatelských procesů pracovníci na různých stupních podnikového vedení, tedy interní uživatelé.¹

Prostřednictvím výkazů finančního účetnictví tedy podnik komunikuje se svým okolím a touto cestou mu sděluje, jak výkonný byl při své činnosti a jaká byla jeho finanční situace na začátku a na konci účetního období. Manažerské účetnictví naopak poskytuje manažerům kritičtější a podrobnější pohled na ekonomiku podnikové činnosti a nabízí srovnání aktuálního stavu se stavem předpokládaným, jenž byl předem určen v předběžných kalkulacích a rozpočtech.²

¹ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 19-20. ISBN 978-80-7261-217-8.

² HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠÍŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008, s. 73. ISBN 978-80-247-2471-3.

1.1.1 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví může vycházet z jinak vymezených aktiv a pasiv, než jak jsou vymezena ve finančním účetnictví, a odlišuje se také výrazně větší variabilitou aplikovaných oceňovacích principů. V souladu s manažerskými potřebami aplikuje spíše ocenění na úrovni předem stanovených veličin na různých úrovních reprodukčních cen a na úrovních tzv. oportunitních nákladů a výnosů, které vyjadřují úšlý prospěch nebo uspořené náklady z jiné možné varianty pokračování podnikatelského procesu. V manažerském účetnictví rozlišujeme dva subsystémy, a to nákladové účetnictví a účetnictví pro rozhodování.³

Nákladové účetnictví

Nákladové účetnictví se orientuje na zjištění skutečně vynaložených nákladů a realizovaných výnosů podle jejich vztahu jednak k prodávaným finálním výkonům, ale také k dílčím procesům, činnostem a útvarům. Takto rozčleněné skutečné náklady umožňuje porovnat se žádoucím (rozpočtovaným, kalkulovaným) stavem a dává tak podklady pro krátkodobé a střednědobé řízení pomocí odchylek. Hlavním cílem nákladového účetnictví je poskytnout podklady pro řízení reprodukčního procesu v podmínkách, kdy o základních parametrech tohoto procesu již bylo rozhodnuto.

Vedení výrobního podniku má tedy v zásadě vyjasněny představy o:

- svých zákaznících (objem a struktura vyráběných a prodávaných výrobků);
- způsobu výroby těchto výrobků (výrobní kapacita, počet pracovníků);
- potřebě externích zdrojů nutných k zajištění výroby a prodeje těchto výrobků (dodavatelé materiálu, prací a služeb).⁴

³ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 37-38. ISBN 978-80-7261-217-8.

⁴ Tamtéž, s. 21.

Tyto primárně věcné představy jsou zároveň konkretizovány i hodnotově v podobě kritérií, která vymezují cíle podniku, pokud jde o výši a strukturu jeho:

- aktiv, závazků a vlastního kapitálu (faktory ovlivňující pozici podniku);
- nákladů, výnosů, zisku (parametry působící na výkonnost podniku);
- příjmů a výdajů (schopnost podniku produkovat finanční prostředky a racionálně je rozdělovat).

Významným rysem nákladového účetnictví je systémové zobrazení podnikatelského procesu v jeho nepřetržitosti a úplnosti včetně výsledků.

Podle základního obsahového zaměření lze nákladové účetnictví koncipovat jako:

- výkonové účetnictví, které sleduje hodnotové charakteristiky podnikových finálních nebo dílčích výrobků, prací a služeb (náklady, marže, zisk) pomocí kalkulací výkonů;
- odpovědnostní účetnictví, které sleduje, jak k celopodnikovým výsledkům přispívají jednotlivé vnitropodnikové útvary a směřuje je k optimálnímu naplnění cílů firmy pomocí systému plánů, rozpočtů a vnitropodnikových cen;
- procesní nákladové účetnictví, jehož hlavním cílem je poskytovat podklady pro řízení podnikatelského procesu a jeho jednotlivých subsystémů.⁵

Účetnictví pro rozhodování

Účetnictví pro rozhodování je subsystém hodnotových informací. Jeho cílem je účelové utřídění informací z podnikových informačních systémů a z podnikového okolí tak, aby poskytovaly co nejširší podklady pro manažerské rozhodování. Tyto informace pak umožňují vyhodnocovat různé varianty budoucího rozvoje firmy. Účetnictví pro rozhodování používá pro zobecnění rozhodovacích úloh jejich členění na úlohy řešené na existující kapacitě a na úlohy o budoucí kapacitě.⁶

⁵ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 21-22. ISBN 978-80-7261-217-8.

⁶ Tamtéž, s. 23.

1.1.2 Controlling

„Controlling představuje komplexní řízení na bázi všech dostupných informací podniku včetně silné zpětné vazby a kontroly. Využívá se tak výstupů z účetnictví, kalkulací, ekonomických analýz, externího auditu, interní kontroly a revize v jednotném systému.“⁷

Controlling je metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním skutečného průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů. Určujícími činnostmi controllingu jsou koordinace, integrace, příprava informací pro vedení podniku, plánování a zajištění kontrolních informací.

Tento nástroj řízení je obsahově vymezen dvěma subsystémy:

- subsystémem plánování a kontroly, který zajišťuje vazbu mezi plánem (úkolem, cílem) a jeho kontrolou;
- subsystémem zajištění informační základny.⁸

Manažerské účetnictví i controlling chápe účetnictví jako vrcholový informační nástroj, který díky svým cílům a prostředkům jejich dosažení prosazuje vnitřní koordinaci všech funkcí systému řízení. Avšak manažerské účetnictví se téměř výhradně opírá o hodnotové charakteristiky, zatímco controlling využívá mnohem širěji i nepeněžní informace.

Informace manažerského účetnictví určené pro potřeby řízení jsou pokryty dvěma zaměřenými controllingu. Tzv. nákladový controlling se primárně zaměřuje na řízení faktorů, jež ovlivňují výši zisku firmy, a tzv. finanční controlling je zaměřen zejména na řízení finanční a kapitálové struktury firmy a na řízení jejích peněžních toků.⁹

⁷ RAŠKA, Z. *Inovace ve finančním řízení*. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 2007, s. 95. ISBN 978-80-86851-65-5.

⁸ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 26-27. ISBN 978-80-7261-217-8.

⁹ Tamtéž, s. 36-37.

1.2 Náklady

Finanční pojetí chápe náklady jako snížení ekonomického prospěchu, které se projevilo snížením aktiv či zvýšením závazků, k němuž došlo v účetním období a vede ke snížení vlastního kapitálu. Manažerské pojetí chápe náklady jako hodnotově vyjádřené a účelně vynaložené ekonomické zdroje podniku, které účelově souvisí s ekonomickou činností.¹⁰

V manažerském účetnictví se náklad projeví již v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje (nákup materiálu), ve finančním účetnictví je nákladem až okamžik, kdy zdroj vyčerpá svou užitečnost (stane se součástí výrobku, který byl prodán zákazníkovi).¹¹

V manažerském pojetí nákladů dále rozlišujeme dva přístupy ve vnímání neúčetních nákladů. Jedním z nich je hodnotové pojetí nákladů, které slouží k poskytování informací pro běžné řízení a kontrolu procesů v podniku. Spotřebu nebo využití ekonomických zdrojů vyjadřuje za podmínek, které existují v čase uskutečňování příslušných procesů a oceňuje tedy na bázi reprodukčních cen. Druhým pojetím nákladů je ekonomické, které zahrnuje tzv. oportunitní náklady, které podávají informaci o hodnotě, kterou lze získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů. Zahrnuje tak oceněný úbytek ekonomického zdroje, ale i oceněný prospěch, který podnik nerealizoval v důsledku toho, že zdroj nevyužil jiným alternativním způsobem.¹²

¹⁰ POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009, s. 32. ISBN 978-80-247-2974-9.

¹¹ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 49. ISBN 978-80-7261-217-8.

¹² POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009, s. 33. ISBN 978-80-247-2974-9.

1.2.2 Základní kategorie ekonomického řízení podniku

Ze vztahu mezi vynaloženým nákladem a získaným ekonomickým prospěchem lze odvodit kritéria průběhu uskutečňování konkrétních výkonů, procesů a aktivit, zobrazená v manažerském účetnictví. Mezi tato kritéria patří hospodárnost, ekonomická efektivnost a ekonomická účinnost.

Hospodárnost

Hospodárnost vyjadřuje takový průběh nákladů, při kterém se dosahuje žádoucích výstupů s co nejmenším vynaložením ekonomických zdrojů. Prosazuje se ve dvou formách, resp. jejich kombinací:

- formou úspornosti, kdy jsou výkony podniku zajištěny s co nejnižším vynaložením ekonomických zdrojů a úspornost se projevuje jako snížení absolutní výše nákladů na daný objem výkonů;
- formou výtěžnosti, kdy se řízení zaměřuje na maximalizaci objemu provedených výkonů při konstantním vynaložení ekonomických zdrojů, a dochází tak pouze k relativnímu snížení nákladů vynaložených na jednotku výkonu.¹³

Ekonomická efektivnost

Efektivností rozumíme schopnost podniku zhodnotit zdroje vložené do podnikání. Její úroveň vychází ze souměření vynaložených nákladů s dosaženým ekonomickým prospěchem, a tedy z kvantifikace zisku hodnoceného období. Úroveň zisku je však navíc vztažena buď k celkové úrovni ekonomických zdrojů, které jsou v podniku vázány, nebo k části vlastního a cizího kapitálu. Cílem manažerského účetnictví je, kromě měření celkové efektivnosti, zkoumat také dílčí faktory jejího zvyšování. Efektivnost vlastního kapitálu lze zvyšovat pomocí zvyšování ziskovosti produkce, rychlosti obratu či zvyšováním podílu levnějších cizích zdrojů.

¹³ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 51-52. ISBN 978-80-7261-217-8.

Ekonomická účinnost

Úroveň ekonomické účinnosti vynaložených nákladů lze zjistit porovnáním vynaložených nákladů s výnosy z prodeje těchto výkonů. Lze ji kvantifikovat pomocí zisku, jehož výše bezprostředně navazuje na zvýšení hodnoty podniku a schopnost a míru jeho rozšířené reprodukce.

Ve vztahu k různým rozhodovacím úlohám se zisk dělí na:

- zisk z hlavní výdělečné činnosti, který je rozdílem mezi výnosy z prodeje výkonů souvisejících z hlavní podnikatelskou činností a náklady související s těmito výkony;
- zisk provozní, zahrnující zisk z hlavní výdělečné činnosti, upravený o výsledkové transakce, které nejsou bezprostředním výrazem hlavního předmětu podnikání;
- zisk z běžné činnosti podniku, který zahrnuje provozní zisk upravený o efekty z výsledkových transakcí finančních a investičních aktivit (např. výsledky z prodeje cenných papírů);
- mimořádný zisk, který představuje rozdíl mezi výnosy a náklady, které ovlivnily celkový výsledek nahodilým způsobem, jehož opakování je v budoucnu nepravděpodobné (živelná pohroma);
- zisk před zdaněním, který je zjišťovaný jako součet zisku z běžné činnosti a mimořádného zisku a vyjadřuje celkovou úroveň přírůstku kapitálu určeného k rozdělení a jako interní zdroj financování;
- zisk po zdanění (čistý zisk), který lze zjistit jako součet zisku z běžné činnosti a mimořádného zisku, snížený o daň ze zisku;
- nerozdělený zisk, kterým se rozumí čistý zisk snížený o zúčtované dividendy či jiné podíly vlastníků na zisku.¹⁴

¹⁴ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 54-57. ISBN 978-80-7261-217-8.

1.2.3 Členění nákladů

Předpokladem účinného řízení nákladů podnikatelského subjektu je jejich podrobnější rozčlenění do stejnorodých skupin podle vztahu k řešení určitých otázek a rozhodnutí.

1.2.3.1 Druhové členění nákladů

Jednou z prvních otázek při sledování nákladů je ekonomická podstata vynaložených ekonomických zdrojů, tedy podoba, v jaké tyto zdroje vstupují do podniku z externího prostředí.

Tři charakteristické vlastnosti nákladových druhů:

1. jsou prvotní a stávají se předmětem zobrazení v podniku od okamžiku prvního vstupu;
2. jsou externí a vznikají spotřebou materiálu, subdodávek a prací či služeb od jiných subjektů;
3. jsou jednoduché z hlediska jejich vnitřního členění.¹⁵

Členění nákladových druhů:

- spotřeba surovin, materiálu, energie a provozních látek;
- náklady na externí služby (opravy a udržování, nájemné, dopravné, cestovné);
- mzdové a ostatní osobní náklady (provize, sociální a zdravotní pojištění);
- daně a poplatky (daň z příjmů, silniční daň, daň z nemovitosti);
- odpisy hmotných a nehmotných dlouhodobých aktiv;
- finanční náklady (pojistné, bankovní výlohy);
- mimořádné náklady (manka a škody, tvorba opravných položek).¹⁶

¹⁵ FIBÍROVÁ, J. a L. ŠOLJAKOVÁ. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005, s. 53. ISBN 80-7357-084-X.

¹⁶ SEDLÁČEK, J., *Účetnictví pro manažery*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2005, s. 29. ISBN 80-247-1195-8.

Při vhodném analytickém členění základních nákladových druhů získáme podrobnější informace o tom, co, od koho a kdy, spotřebováváme. Druhovému členění nákladů je tedy velmi důležité pro zajištění stability a rovnováhy mezi spotřebou podnikových zdrojů a jejich zabezpečením od externích partnerů. Předností tohoto členění nákladů je také průkaznost a jednoznačnost vykázané spotřeby zdrojů a optimalizace cenových, platebních a dodacích podmínek. Druhovému členění nákladů je důležité pro základní kontrolu úplnosti účetních informací v daném období, avšak nezabývá se příčinou vynaložených nákladů ani vztahem k prováděným výkonům, činnostem, útvarům či procesům a nelze z něj bezprostředně kvantifikovat hospodářský výsledek. Pro řízení nákladů a zisku pro potřeby vnitropodnikového řízení je použití samostatného druhového členění omezené a je nezbytné ho kombinovat s dalšími způsoby členění nákladů.¹⁷

1.2.3.2 Účelové členění nákladů

Účelové členění nákladů sleduje, za jakým účelem byly náklady vynaloženy. Nesleduje však náklady za podnik jako celek, ale ve vztahu jednotlivých nákladových položek k podnikovým výkonům. Pro potřeby měření zisku se tyto náklady dále člení do tří základních skupin, a to na výrobní, prodejní a správní náklady.

Účelové členění nákladů, na rozdíl od druhového, není nikdy jednoznačné a je ovlivněno organizační strukturou podniku, konkrétní náplní činností jednotlivých útvarů, podrobností sledování nákladových vazeb a použitými postupy přiřazování nákladů. Avšak vypovídací schopnost hospodářského výsledku na bázi účelového členění nákladů je vyšší než u druhového členění, jelikož jsou uživatelé více informováni o přínosu z prodeje a o výši prodejních a správních nákladů.¹⁸

¹⁷ FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007, s. 99-101. ISBN 978-80-7357-299-0.

¹⁸ FIBÍROVÁ, J. a L. ŠOLJAKOVÁ. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005, s. 63-68. ISBN 80-7357-084-X.

Prvním krokem v podrobném účelovém členění nákladů je rozdělení nákladů na technologické a na obsluhu a řízení.

Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení

Náklady technologické jsou vyvolány technologií dané činnosti a jsou vynaloženy na tvorbu výkonů. Je to například spotřeba základního materiálu, mzdové náklady výkonných pracovníků či spotřeba energie technologického zařízení. Jejich podrobnějším členěním je členění nákladů na jednicové a režijní. Náklady na obsluhu a řízení slouží k zajištění podmínek výrobního procesu a jsou relativně nezávislé na vytvářených výkonech. Jsou jimi náklady na provoz budov (topení, osvětlení, úklid, aj.) či mzdy řídicích pracovníků.

Náklady jednicové a režijní

Náklady jednicové souvisí přímo s jednotkou prováděného výkonu, například s jedním výrobkem. Náklady režijní v sobě zahrnují náklady, které nesouvisí s jednotkou výkonu, ale s technologickým procesem jako celkem.¹⁹

1.2.3.3 Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Výchozím momentem tohoto členění nákladů je rozčlenění nákladů podle místa vzniku a odpovědnosti za jejich vznik. Náklady prvotní (externí) vznikají spotřebou ekonomických zdrojů z externího okolí. Náklady druhotné (interní) vznikají při kooperaci mezi výrobními útvary podniku. Spojení mezi jednotlivými útvary se uskutečňuje systémem vazeb, jejichž nositeli jsou předávané, resp. přejímané výkony. Náklady druhotné jsou náklady, které vznikají odebírajícímu středisku.

¹⁹ FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007, s. 103-104. ISBN 978-80-7357-299-0.

Základními předpoklady pro určení druhotných nákladů jsou:

- vymezení činností jednotlivých útvarů pro vyjádření a kvantifikování jejich nákladů;
- identifikace dílčích výkonů předávaných jiným vnitropodnikovým útvarům;
- ocenění výkonů pomocí tzv. vnitropodnikových cen.²⁰

1.2.3.4 Kalkulační členění nákladů

Toto členění je pro podnik rozhodující, neboť umožňuje podniku přiřadit náklady konkrétním produktům a říká nám, na co byly náklady vynaloženy. Kalkulační členění se využívá pro přiřazení nákladů nákladovému objektu, který je objemově, druhově a jakostně přesně specifikován (k tzv. kalkulační jednotici).

Náklady přímé a nepřímé

Náklady přímé bezprostředně souvisí s konkrétním druhem výkonu. V operativních a plánových kalkulacích se tyto náklady stanoví přímo na kalkulační jednotici podle norem spotřeby materiálu a práce. Ve výsledních kalkulacích ve výši skutečné spotřeby podle údajů účetnictví. Patří sem přímý materiál (suroviny, základní materiál, polotovary), přímé mzdy (základní mzdy, příplatky) a ostatní přímé náklady (odpisy, opravy). Náklady nepřímé se nevazí k jednomu druhu výkonu a zajišťují průběh podnikatelského procesu podniku v širších souvislostech. V operativní nebo plánové kalkulaci se tyto náklady stanoví na kalkulační jednotici režijní přírážkou, což je v procentech vyjádřený poměr režijních nákladů ke zvolené peněžní rozvrhové základně. Ve výsledné kalkulaci se rozvrhuje skutečná výše režijních nákladů. Patří sem výrobní režie (spotřeba energie), správní režie (platy řídicích pracovníků) a odbytové náklady (skladování, propagace).²¹

²⁰ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 75. ISBN 978-80-7261-217-8.

²¹ SYNEK, M., aj. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011, s. 101-103. ISBN 978-80-247-3494-1.

1.2.3.5 Členění nákladů podle závislosti objemu výkonů

Toto členění nákladů zkoumá chování nákladů za předpokladu různých variant objemu výkonů.

V rámci tohoto členění rozlišujeme tři kategorie nákladů:

- variabilní náklady – jejich výše se mění při změně objemu výkonů;
- fixní náklady – z krátkodobého hlediska zůstávají neměnné v průběhu určitého časového období při různých úrovních aktivity organizace;
- smíšené náklady – zahrnují v sobě jak složku variabilní, tak i fixní.²²

1.3 Analýza variabilních a fixních nákladů

Hlavním cílem členění nákladů na variabilní a fixní je poskytování informací o nákladech výkonů a středisek tak, aby bylo možno řídit jejich náklady a zisky.

1.3.1 Variabilní náklady

Variabilní náklady jsou charakteristické tím, že při změně objemu výkonů se změní jejich celková výše a musí být opakovaně vynakládány na každou další jednotku výkonu. Patří sem například spotřeba základního materiálu výrobku, náklady na dopravu či spotřeba energie na pohon výrobního zařízení. Podle charakteru změny variabilních nákladů, vyvolaných změnou objemu výkonů, rozlišujeme proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální variabilní náklady. Jejich vzájemný vztah ukazují obr. 1 a 2.

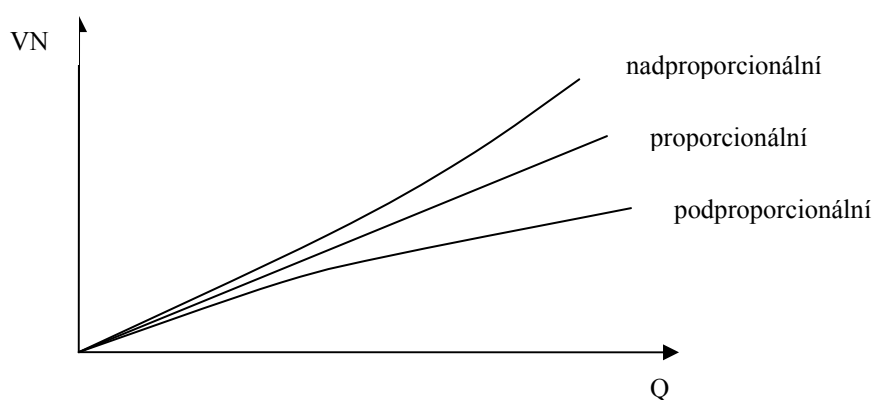
Proporcionální náklady jsou nejdůležitější složkou variabilních nákladů. Vyvíjejí se přímo úměrně počtu výkonů. Jejich průměrný podíl na jednotku je v celém intervalu konstantní,

²² POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009, s. 39-41. ISBN 978-80-247-2974-9.

což vyjadřuje zachování stejné úrovně hospodárnosti. Příkladem těchto nákladů může být úkolová mzda dělníků.

Nadproporcionální náklady rostou rychleji než objem výkonů. Jejich průměrný podíl na jednotku produkce roste a může snižovat úroveň hospodárnosti. Tyto náklady se projevují při rozsahu činnosti na hranici kapacitních možností podniku, kdy vznikají například vyšší mzdové náklady způsobené přesčasovou prací.

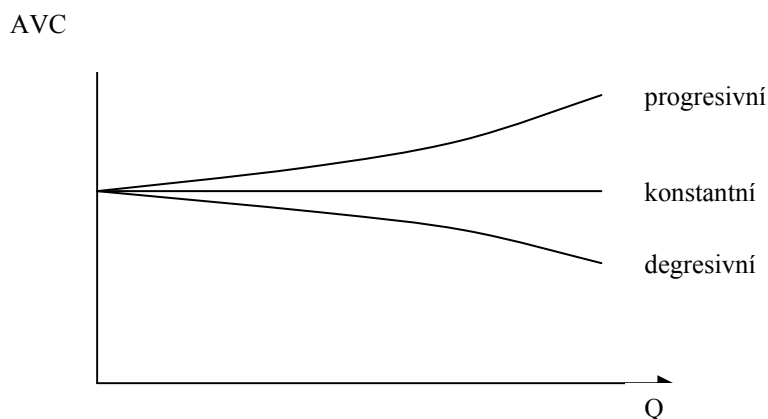
Podproporcionální náklady rostou pomaleji než objem prováděných výkonů. Jejich průměrný podíl na jednotku produkce klesá, což má za následek zvyšování hospodárnosti. Příkladem jsou náklady na opravy výrobního zařízení v počátcích jeho životnosti ve vztahu k počtu vyrobených výrobků.²³



VN.....celkové variabilní náklady
Q.....objem výkonů

Zdroj: KRÁL, B. aj. Manažerské účetnictví, s. 80.
Obr. 1: Průběh celkových variabilních nákladů

²³ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 79. ISBN 978-80-7261-217-8.



AVC.....průměrné variabilní náklady
Q.....objem výkonů

Zdroj: KRÁL, B. aj. Manažerské účetnictví, s. 80.
 Obr. 2: Průběh průměrných variabilních nákladů

1.3.2 Fixní náklady

Fixní náklady jsou takové náklady, které jsou nezávislé na změnách objemu výroby. Tyto náklady vznikají i v případě, kdy nevzniká žádná produkce a zabezpečují chod podniku jako celku. V dlouhém období se mohou fixní náklady měnit, ne však přímo úměrně k rozsahu činnosti, ale dochází k ní skokem při překročení původní kapacity.²⁴

Z hlediska jejich ovlivnitelnosti v případě výrazného poklesu ve využití kapacity rozlišujeme dvě skupiny fixních nákladů:

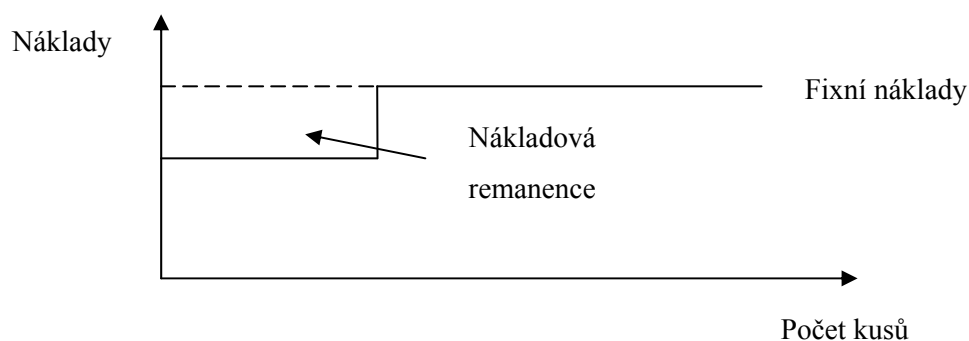
- První skupinu tvoří fixní náklady vynakládané často ještě před zahájením podnikatelského procesu, tzv. utopené fixní náklady. Tyto náklady nelze ovlivnit v průběhu podnikatelského procesu ani zásadním omezením jeho intenzity. Příkladem mohou být odpisy fixních aktiv.

²⁴ LANG, H. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005, s. 47-48. ISBN 80-7179-419-8.

- Druhá skupina fixních nákladů vzniká zajišťováním kapacitních podmínek podnikatelského procesu. Tyto náklady lze při snížení výrobní kapacity omezit. Příkladem těchto tzv. vyhnutelných fixních nákladů jsou např. náklady na vytápění hal.²⁵

Existence fixních nákladů má mimořádný vliv na objem výroby, náklady a zisk. Při vyjádření fixních nákladů na jednotku produkce získáme průměrné fixní náklady, které při rostoucím množství produkce klesají. Tomuto jevu poklesu fixních nákladů s rostoucím využitím kapacity říkáme *degrese fixních nákladů*.²⁶

S růstem podniku, tedy se zvyšováním jeho výrobní kapacity, rostou i fixní náklady. To však neplatí obráceně a s omezením výroby fixní náklady většinou neklesají, ale jejich výše je stejná. Tento jev kontinuity fixních nákladů při poklesu výroby v podniku je nazýván *nákladová remanence* a je zobrazen na obr. 3.



Zdroj: LANG, H. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*, s. 49.
 Obr. 3: *Nákladová remanence*

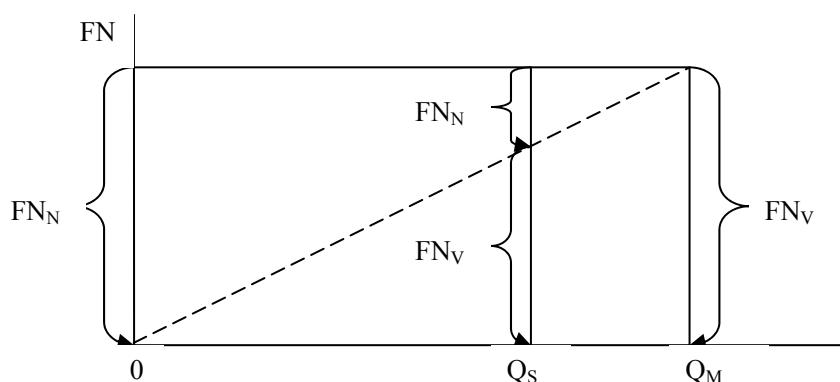
²⁵ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 80-81. ISBN 978-80-7261-217-8.

²⁶ LANG, H. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005, s. 48. ISBN 80-7179-419-8.

Využité a nevyužité fixní náklady

Důležitou vlastností fixních nákladů je jejich vazba na výrobní kapacitu, která vyjadřuje maximální objem výkonů, který je možný vytvořit v určitém časovém intervalu při dané výši fixních nákladů. Největší rozsah představuje teoretická kapacita, což je maximální možný objem výkonů, které lze vytvořit za ideálních podmínek. Ve skutečnosti je dosažení úrovně teoretické kapacity nereálné, jelikož se její velikost snižuje na praktickou kapacitu po zohlednění překážek v prováděné činnosti.²⁷

Fixní náklady, zabezpečující danou kapacitu, můžeme rozlišit do dvou skupin. Na fixní náklady využité, které odpovídají skutečnému využití kapacity, a na náklady nevyužité, které představují podíl fixních nákladů vztahujících se k nevyužité kapacitě. Toto rozlišení fixních nákladů na využité a nevyužité poskytuje informaci o využívání potencionálních zdrojů podniku a je významným faktorem řízení nákladů a zisku. Grafické znázornění těchto nákladů ukazuje obr. 4.



FN.....fixní náklady

FN_N.....fixní náklady nevyužité

FN_V.....fixní náklady využitě

Q_S.....skutečný objem výkonů

Q_M.....objem výkonů při maximálním využití kapacity

Zdroj: FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. Nákladové a manažerské účetnictví, s. 167.

Obr. 4: Fixní náklady využitě a nevyužité

²⁷ FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007, s. 166-167. ISBN 978-80-7357-299-0.

2 Kalkulace

Kalkulaci je možné definovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy.²⁸

Rozsah kalkulovaných nákladů, řazení nákladových položek a podrobnost jejich členění se sestavuje variantně s ohledem na rozhodovací úlohu, k jejímuž řešení se kalkulace jako informační nástroj používá.²⁹

Využití kalkulací v řízení je velice mnohostranné:

- využívají se jako podklad pro rozhodování o optimálním sortimentním složení a struktuře prodávaných výkonů;
- ve formě vnitropodnikových cen umožňují zobrazit vztahy mezi středisky a způsobem ocenění ovlivňovat chování pracovníků útvarů tak, aby jednali v souladu s podnikovými cíli;
- lze je využít jako nástroj řízení hospodárnosti především při vynakládání jednicových, případně i ostatních variabilních nákladů výkonu;
- jsou nástrojem široce využívaným pro rozhodování týkajícího se cenové politiky;
- využívají se jako důležitý informační podklad pro zpracování rozpočtů nákladů, výnosů a zisku;
- v neposlední řadě jsou i nástrojem ocenění aktiv vytvořených vlastní činností.³⁰

Všechny uvedené úkoly nemůže plnit jediný propočet nákladů na kalkulační jednici, ale celý kalkulační systém, který je zobrazen na obr. 6.

²⁸ POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009, s. 55. ISBN 978-80-247-2974-9.

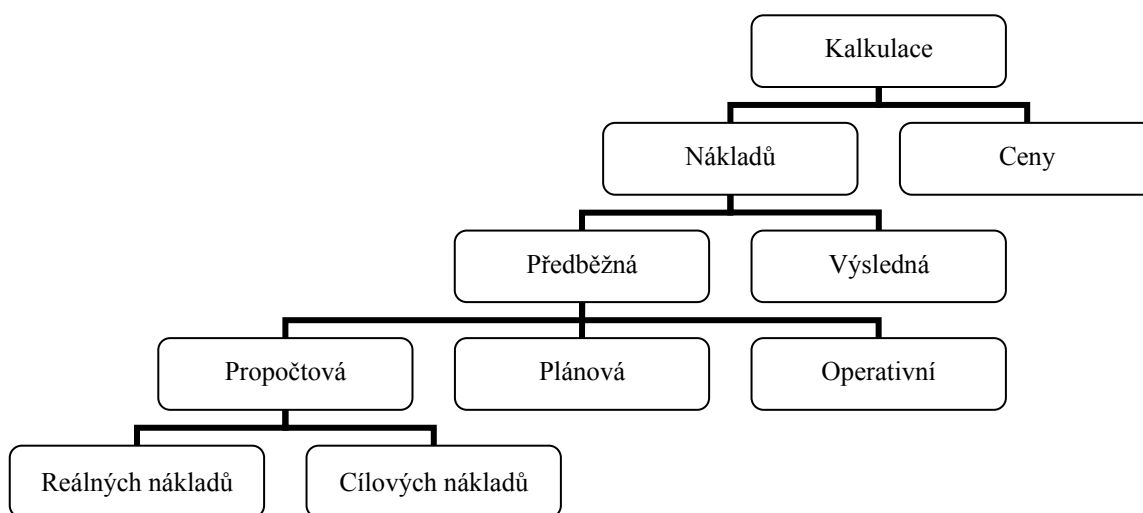
²⁹ FIBÍROVÁ, J. a L. ŠOLJAKOVÁ. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005, s. 135. ISBN 80-7357-084-X.

³⁰ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 191-192. ISBN 978-80-7261-217-8.

2.1 Kalkulační systém

Kalkulační systém lze definovat jako soubor kalkulací v podniku a vztahů mezi nimi. Cílem kalkulačního systému v užším pojetí je řízení hospodárnosti jednicových, popř. ostatních variabilních nákladů. V širším pojetí je kalkulační systém syntetickým nástrojem nejen řízení hospodárnosti, ale i výtěžnosti zdrojů a ekonomické efektivity prováděných výkonů.³¹

Jednotlivé prvky kalkulačního systému se liší nejen tím, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednotce, nebo metodami přiřazení nákladů předmětu kalkulace, ale také časovým horizontem, ke kterému se vztahují. V tomto smyslu je základním kritériem jejich rozlišení to, zda se využívají v rámci strategického rozhodování, taktického řízení, preventivního či operativního řízení nebo následného ověření průběhu provádění podnikových výkonů.³²



Zdroj: KRÁL, B., aj. Manažerské účetnictví, s. 192

Obr. 5: Kalkulační systém a jeho členění

³¹ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 207. ISBN 978-80-7261-217-8.

³² Tamtéž, s. 192.

2.1.1 Předběžná kalkulace

„Předběžné kalkulace označují souhrnně skupinu kalkulací připravovaných před zahájením procesu tvorby konkrétního výkonu, který je předmětem kalkulace. Předběžná kalkulace stanovuje nákladovou náročnost tvorby a prodeje jednotlivých výkonů.“³³

Konkrétním typem předběžné kalkulace je kalkulace propočtová, plánová a operativní.

Propočtová kalkulace

„Propočtová kalkulace je považována za předběžný propočet nákladové náročnosti výkonu, jehož hlavním úkolem je vytvářet podklady pro předběžné posouzení efektivnosti, případně pro návrh ceny nově zaváděného nebo individuálně prováděného výkonu. Kalkulovat náklady je možné pro výkony určené na prodej externím zákazníkům i pro vnitřní potřebu společnosti v souvislosti například s nově zaváděnou investicí.“³⁴

Propočtová kalkulace se sestavuje zpravidla současně s technickým upřesněním výkonu, ještě před konstrukční a technologickou přípravou. K jejímu sestavení proto nejsou k dispozici podrobné spotřební a výkonové normy. Podkladem pro její sestavení se stávají výsledné kalkulace a ostatní parametry stejných či podobných výrobků z minulých období. V souvislosti s rostoucí konkurencí se úloha propočtové kalkulace mění. Jejím hlavním cílem již není vyjádřit současné podmínky výroby, ale cílové podmínky, kterých by měl podnik dosáhnout, aby byl na trhu s výrobkem úspěšný. Tento přístup se nazývá kalkulace cílových nákladů.³⁵

³³ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011, s. 705. ISBN 978-80-251-3389-7.

³⁴ STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011, s. 705. ISBN 978-80-251-3389-7.

³⁵ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 195-197. ISBN 978-80-7261-217-8.

Plánová kalkulace

Plánová kalkulace se využívá v případě výkonů, jejichž výroba či provádění se opakuje v průběhu delšího časového intervalu. Sestavuje se již v návaznosti na podrobnou konstrukční a technologickou přípravu výroby. Součástí této kalkulace je mimo jiné stanovení výchozích spotřebních a výkonových norem. Slouží jako podklad hlavního podnikového rozpočtu a ve vazbě na operativní kalkulaci je významným nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů. V plánové kalkulaci je třeba zohlednit všechny uvažované změny a inovace, které ovlivní výši nákladů na sledované období.

Plánová kalkulace má dvojí podobu:

- jako kalkulace dílčího období vyjadřuje úroveň nákladů v jednotlivých časových intervalech následujících po realizaci předpokládaných změn;
- jako kalkulace celého hodnoceného období je pak váženým aritmetickým průměrem jednotlivých úrovní předem stanovených nákladů, přičemž jako váhy vystupují objemy výkonů, jejichž výroba se v daném období předpokládá.³⁶

Operativní kalkulace

Operativní kalkulace vyjadřuje úroveň předem stanovených nákladů, které odpovídají konkrétním podmínkám výrobního procesu. Určuje tedy výši nákladů při dodržení konstrukčních, technologických a výrobních předpokladů zpracovaných útvarem přípravy výroby. Sestavuje se především pro přímé jednicové náklady na základě operativních spotřebních a výkonových norem vytvořených za konkrétních podmínek. Pokud dojde ke změně podmínek, změní se i kalkulace. Operativní kalkulace se využívá zejména při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění.

³⁶ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 197-200. ISBN 978-80-7261-217-8.

Ve vztahu ke kalkulaci ceny slouží operativní kalkulace jako informační podklad pro cenová vyjednávání s odběrateli, změny cen či pro změny v objemu a sortimentu vyráběných produktů.

Vzájemné porovnání plánované a operativní kalkulace v průběhu roku umožňuje kontrolu zajištěnosti ročního plánu nákladů podniku a podmínek v plánu inovací. Díky tomu lze sledovat vývoj nákladové náročnosti prováděného výkonu a kvantifikovat úspory či překročení nákladů.³⁷

2.1.2 Výsledná kalkulace

Výsledná kalkulace vyjadřuje skutečné náklady průměrně připadající na jednotku výkonu vyrobenou v určitém období či dávce. Tyto průměrné jednotkové náklady se porovnávají s operativní kalkulací a slouží jako podklad pro kontrolu hospodárnosti útvarů a pro ověření reálnosti operativních kalkulací výkonů.

Využití výsledné kalkulace je vyšší v zakázkovém typu činnosti a ve výroбах s delším výrobním cyklem (stavební výroba, činnost auditorských firem). Zde je výsledná kalkulace informačním nástrojem, který dává podklady k řízení výkonů, jejichž provádění ještě probíhá. Lze tedy reagovat na skutečný průběh nákladů a činit opatření jak ke snížení nákladů, tak i k jednání o úpravě ceny se zákazníkem. Naopak nižší vypovídací schopnost má kalkulace v podmínkách hromadné a sériové výroby s krátkým výrobním cyklem (výroba a montáž počítačů, produkce obuvi). Řízení výroby těchto produktů vychází z předběžné přípravy výroby. Běžná a následná kontrola pak probíhá na úrovni jednotlivých odpovědnostních středisek porovnáváním odchylek mezi skutečnou a předem stanovenou úrovní celkových nákladů. Jedná se o tzv. rozdílové metody kalkulace.³⁸

³⁷ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 201-203. ISBN 978-80-7261-217-8.

³⁸ Tamtéž, s. 203-206.

2.2 Metody kalkulace

Metodou kalkulace se rozumí způsob stanovení předpokládané výše nákladů v předběžné kalkulaci, resp. následné zjištění skutečné výše hodnotové veličiny na konkrétní výkon ve výsledné kalkulaci. Metoda kalkulace obecně závisí na vymezení předmětu kalkulace, způsobu přiřazování nákladů předmětu kalkulace a na struktuře nákladových položek, ve které se zjišťují nebo stanovují náklady na kalkulační jednici.³⁹

Tradičně byl způsob přiřazování nákladů předmětu kalkulace spjat především s členěním nákladů na přímé a nepřímé. Avšak díky nutnosti rychle reagovat na měnící se tržní prostředí bylo toto tradiční členění rozšířeno o další členění:

- podle způsobu stanovení nákladového úkolu (náklady jednicové a režijní);
- podle závislosti nákladů na objemu výkonů (náklady variabilní a fixní);
- podle ovlivnitelnosti výše nákladů konkrétním rozhodnutím o předmětu kalkulace (náklady relevantní a irelevantní).

Pro vyjádření průměrné výše fixní režie na kalkulační jednici se používají tyto kalkulační techniky:

a) kalkulace dělením:

- prostá;
- s poměrovými čísly;

b) kalkulace přírážková:

- sumační;
- diferencovaná.⁴⁰

³⁹ HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠIŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008, s. 188. ISBN 978-80-247-2471-3.

⁴⁰ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 127-128. ISBN 978-80-7261-217-8.

2.2.1 Kalkulace dělením

Technika kalkulace dělením přiřazuje náklady výkonům ve vztahu k množství různě vyjádřených kalkulačních jednic. Kalkulace prostým dělením se uplatňuje v podnicích se stejnorodou (homogenní) hromadnou výrobou. Aplikuje se tedy v případech, kdy předmětem přiřazení jsou náklady vyvolané pouze jedním druhem výkonu, nebo sice různými druhy, které ale nejsou na přiřazované náklady náročné. Kalkulace dělením s poměrovými čísly se používá také v homogenní výrobě, avšak jednotlivé výrobky se od sebe liší jedním technickým parametrem (rozměrem, hmotností, pracností, apod.). Společné náklady přiřazuje výkonům na základě jejich příčinného vztahu k tzv. přepočtené jednici vyjadřující rozdílnou nákladovou náročnost konkrétních výkonů.

2.2.2 Kalkulace přírážková

Přírážková technika kalkulace používá pro přiřazování společných nepřímých nákladů výkonům peněžně nebo naturálně vyjádřené rozvrhové základny. V sumační metodě se přírážka nebo sazba nepřímých nákladů zjišťuje ze vztahu mezi nepřímými náklady a jednou (tzv. univerzální) rozvrhovou základnou. V diferencované přírážkové kalkulaci se používají různé rozvrhové základny, vybrané na základě příčinného vztahu mezi veličinami.⁴¹

Rozvrhové základny lze rozdělit na základny peněžní a naturální.

U peněžních základen lze vypočítat přírážku nepřímých nákladů v procentech ve vztahu k zvolené peněžní základně (např. k přímému jednicovému materiálu) na základě vztahu:

$$\text{procento přírážky režijních nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (Kč)}} * 100 \quad (1)$$

⁴¹ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 128. ISBN 978-80-7261-217-8.

Předností peněžní základny je její snadné a přesné zjišťování. Podléhá však častým změnám, které jsou způsobeny např. změnou pořizovací ceny materiálu nebo mzdových sazeb. V souvislosti s rostoucími nároky na vypovídající schopnost kalkulace výkonu se stále více používají naturální základny. U naturálních základen se zjišťuje sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách na naturální jednotku základny (např. na hodinu práce) na základě vztahu:

$$\text{sazba nepřímých nákladů} = \frac{\text{nepřímé režijní náklady}}{\text{rozvrhová základna (naturální jednotky)}} \quad (2)$$

Zjišťování naturální základny je často složitější, ale vylučuje působení cenových vlivů. Výběr základny se provádí buď na základě zkušeností, nebo konkrétních technicko-ekonomických rozborů. Nejčastěji jsou za rozvrhové základny voleny hodiny práce či strojové hodiny.⁴²

2.3 Kalkulace plných nákladů

Kalkulace plných nákladů neboli absorpční kalkulace přiřazuje konkrétnímu výkonu náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s jeho vytvořením. Při členění položek kalkulovaných nákladů rozlišuje tato kalkulace náklady na přímé a nepřímé. Konkrétně vymezenému výkonu přiřazuje i fixní náklady, avšak nevěnuje pozornost rozdílné podstatě vzniku fixních nákladů v porovnání s náklady variabilními. Z tohoto důvodu vyjadřuje náklady a zisk výkonu pouze v případě, že se nemění objem a sortiment prováděných výkonů a stává se tak pouze statickým zobrazením kalkulovaných hodnotových veličin.⁴³

⁴² KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 128-129. ISBN 978-80-7261-217-8.

⁴³ FIBÍROVÁ, J. a L. ŠOLJAKOVÁ. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd Praha: ASPI, 2005, s. 135. ISBN 80-7357-084-X.

Kalkulace plných nákladů se využívá pro:

- dlouhodobé analýzy nákladové náročnosti finálních výkonů;
- stanovení cen individuálně vyráběných zakázek;
- vyjádření vázanosti nákladů ve vytvářených vnitropodnikových zásobách;
- vyjádření dlouhodobého přínosu prodávaných výkonů k celkovému zisku;
- věrné zobrazení změny stavu vnitropodnikových zásob;
- rozsáhlou skupinu tzv. reprodukčních úloh.⁴⁴

Kalkulace plných nákladů využívá pro přiřazování nákladů jednotlivým výkonům tzv. typový kalkulační vzorec.

Struktura typového kalkulačního vzorce je následující:

1. Přímý materiál

2. Přímé mzdy

3. Ostatní přímé náklady

4. Výrobní režie

Vlastní náklady výroby

5. Správní režie

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytová režie

Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)

Cena výkonu (základní)⁴⁵

⁴⁴ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 151-152. ISBN 978-80-7261-217-8.

⁴⁵ Tamtéž, s. 138.

Omezení typového kalkulačního vzorce:

- syntetizuje nákladové položky, které mají různý vztah ke kalkulovaným výkonům a měly by se přiřazovat podle různých principů alokace (např. ostatní přímé náklady, výrobní, správní a odbytová režie);
- syntetizuje nákladové položky bez ohledu na relevanci při řešení různých rozhodovacích úloh (využití kalkulací při rozhodování o optimalizaci sortimentu na existující kapacitě);
- je statickým zobrazením vztahu nákladů ke kalkulační jednotce.⁴⁶

2.4 Kalkulace oddělující fixní a variabilní náklady

Potřeba řídit náklady a zisk a reagovat tak na rychle se měnící podmínky tržního prostředí se projevuje i v požadavcích řídicích pracovníků na členění nákladových položek v kalkulaci. Členění nákladů na přímé a nepřímé již není tak využívané a nejdůležitějším třídícím hlediskem se stává členění nákladů na fixní a variabilní.

Fixní náklady příčinně nesouvisejí s kalkulační jednoticí, ale s časovým obdobím, proto je třeba je jednoznačně oddělit od nákladů variabilních. Přínosem odděleného řízení, sledování a hodnocení variabilních a fixních nákladů je vyjádření úrovně nákladů vyvolaných jednotkou výkonu odděleně od nákladů vyvolaných jinými rozhodnutími o rozsahu kapacity.⁴⁷

⁴⁶ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 139. ISBN 978-80-7261-217-8.

⁴⁷ FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007, s. 201-202. ISBN 978-80-7357-299-0.

2.4.1 Kalkulace variabilních nákladů

Kalkulace variabilních nákladů klade důraz na přiřazení variabilních nákladů kalkulovaným výkonům. Tyto náklady jsou příčinně vyvolány jednicí konkrétního výkonu a zpravidla zahrnují jednicové náklady a variabilní složku režie. Na fixní náklady naopak pohlíží jako na nedělitelné bloky, které je třeba vynaložit v souvislosti se zajištěním podmínek pro podnikání v daném časovém období. Je tedy třeba je uhradit jako celek z rozdílu mezi výnosy z prodeje a variabilními náklady prodaných výkonů bez ohledu na objem prodeje.⁴⁸

Přednosti kalkulace:

- poskytuje adekvátní informace pro řešení rozhodovacích úloh řešených na existující kapacitě;
- umožňuje rychlejší orientaci v sortimentní výhodnosti výkonů a v úvahách o cenových změnách;
- vytváří předpoklady pro lepší řízení hospodárnosti;
- lze ji využít jako motivační nástroj vytvářející tlak na rychlý prodej a finalizaci výkonů.

Omezení kalkulace:

- orientuje manažery výhradně na krátkodobá rozhodnutí, která mohou být v rozporu se strategickými zájmy podniku;
- pouští ze zřetele fixní náklady tím, že je nezahrnuje do ocenění výkonů;
- odečítáním absolutní výše fixních nákladů od celkových výnosů z prodeje neadekvátně syntetizuje fixní náklady bez ohledu na různý příčinný vztah k výkonům, vyhnutelnost a vliv na peněžní toky.⁴⁹

⁴⁸ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 156. ISBN 978-80-7261-217-8.

⁴⁹ Tamtéž, s. 164-166.

Základní podoba kalkulace variabilních nákladů je následující:

ZÁKLADNÍ CENA VÝKONU

- Dočasná cenová zvýhodnění
 - Slevy zákazníkům (sezonní, množstevní, aj.)
-

CENA PO ÚPRAVÁCH

- Variabilní náklady výrobku (přímé náklady, variabilní režie, aj.)
-

Marže (krycí příspěvek)

- Fixní náklady v průměru připadající na výrobek
-

Zisk v průměru připadající na výrobek⁵⁰

Myšlenku odděleného kalkulování fixních a variabilních nákladů dále rozvíjejí tzv. dynamická kalkulace a kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů.

2.4.2 Dynamická kalkulace

Dynamická kalkulace vychází z tradičního kalkulačního dělení nákladů na přímé a nepřímé a z členění nákladů dle fáze reprodukčního procesu. Rozšiřuje tedy informační základ typového kalkulačního vzorce o to, jak budou náklady v jednotlivých fázích ovlivněny změnami objemu prováděných výkonů.

Tato kalkulace slouží jako podklad pro oceňení vnitropodnikových výkonů předávaných na různé úrovni podnikové struktury. Její možná varianta je následující:⁵¹

⁵⁰ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 140. ISBN 978-80-7261-217-8.

⁵¹ Tamtéž, s. 141.

Přímé (jednicové) náklady
Ostatní přímé náklady – variabilní
– fixní
Přímé náklady celkem
Výrobní režie – variabilní
– fixní
Náklady výroby
Prodejní režie – variabilní
– fixní
Náklady výkonu
Správní režie
Plné náklady výkonu

2.4.3 Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů

Tato kalkulace je modifikací kalkulace variabilních nákladů, ale odlišuje se posouzením fixních nákladů. Nevnímá fixní náklady jako nedělitelný celek, ale odděluje fixní náklady alokované na principu příčinné souvislosti od nákladů přiřazovaných podle jiných principů. V retrogradní podobě ji lze vyjádřit:

CENA PO ÚPRAVÁCH

– Variabilní náklady výrobku (přímé náklady, variabilní režie, aj.)

Marže I

– Fixní výrobní náklady

Marže II

– Fixní náklady skupiny výrobků

Marže III

– Fixní náklady podniku

ZISK (ztráta) v průměru připadající na výrobek⁵²

⁵² KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 142-143. ISBN 978-80-7261-217-8.

2.5 Systém plánů a rozpočtů

Řídící pracovníci používají pro řízení podniku, tzn. pro řízení vztahů a vazeb procesu tvorby výkonů, které jsou v podniku vytvářeny v souladu s požadavky zákazníků, celou řadu nástrojů, které jsou propojeny v systému plánů a rozpočtů.⁵³

Plánování lze charakterizovat jako obecný proces formulování věcně (naturálně) vyjádřených cílů a cest jejich dosahování bez významného rozlišení subjektu nebo úrovně řízení, na niž proces probíhá. Formalizovaným výstupem tohoto procesu je plán. Naopak rozpočtnictvím chápeme proces formulování hodnotově vyjádřených cílů a výstupy tohoto procesu označujeme jako rozpočty.⁵⁴

Úkolem rozpočtu je v peněžním vyjádření kvantifikovat vývoj hodnotových veličin (nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, příjmů a výdajů):

- pro stanovené období (strategické, taktické, operativní);
- pro stanovený objem a strukturu činnosti (vytvořených a prodaných výkonů);
- pro podnik jako celek či pro konkrétní hierarchicky nižší úroveň řízení;
- při předpokládaných změnách podmínek v procesu tvorby výkonů (hospodárnosti výkonů) a v procesu prodeje výkonů zákazníkům (ziskovosti výnosů).⁵⁵

Hlavním cílem je pomocí omezení neurčitosti zefektivnit rozhodovací proces pomocí analýzy možných budoucích komplikací, zhodnocení variant jejich řešení a podpora takových variant, které dlouhodobě optimalizují činnost firmy.

⁵³ FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007, s. 349. ISBN 978-80-7357-299-0.

⁵⁴ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 269. ISBN 978-80-7261-217-8.

⁵⁵ FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007, s. 350. ISBN 978-80-7357-299-0.

V podniku rozlišujeme strategické, taktické a operativní systémy plánů a rozpočtů. Strategické plány a rozpočty reagují zejména na informační potřeby investičního rozhodování o budoucí kapacitě, takticky orientovaný systém se zároveň zaměřuje na informační podporu rozhodovacích úloh na existující kapacitě. Smyslem takticky orientovaného systému podnikových plánů a rozpočtů je konkretizovat podnikové cíle specifikované strategicky zaměřenými plány a rozpočty do podoby kvantifikovatelných výstupů, které vyjadřují cíle a prostředky jejich dosažení v podrobnějším členění na dílčí podnikové aktivity a činnosti, a to zejména z hlediska jejich dopadu na hlavní výdělečnou činnost podniku a v časových intervalech běžného podnikatelského cyklu.

Zastřešením rozpočtů je tzv. hlavní podnikový rozpočet, který kvantifikuje očekávaný budoucí hospodářský výsledek v rozpočtové výsledovce, změnu peněžních toků v rozpočtu peněžních toků a finanční pozice v rozpočtové rozvaze.⁵⁶

2.5.1 Rozpočtová výsledovka

Nejvýznamnější část rozpočtové výsledovky je tvořena rozpočtem zisku/ztráty z hlavní výdělečné činnosti podniku. Jeho základ tvoří rozpočet výnosů, odvozený z plánu prodeje, a na něj navazující tři typy rozpočtů nákladů (rozpočet jednicových, přímých a režijních nákladů). Rozpočet jednicových nákladů je odvozený z plánu výroby a využívá zejména informace o nákladové náročnosti výkonů. Rozpočet přímých nákladů konkrétního druhu výkonu je odvozený jednak z rozpočtů inovačních a servisních činností, ale i z údajů o externích vztazích, vázaných na konkrétní druh výkonu. U rozpočtu režijních nákladů se odděleně rozpočtuje minimálně jejich fixní a variabilní složka. Lze ho charakterizovat jako nákladový úkol, stanovený jednotlivým odpovědnostním střediskům na vymezené období a na jejich předpokládaný rozsah aktivity.⁵⁷

⁵⁶ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 279-280. ISBN 978-80-7261-217-8.

⁵⁷ Tamtéž, s. 280-281.

Díky různorodosti nákladových položek zahrnovaných do režie existuje několik metod, které se aplikují při jejich rozpočtování. Tyto metody se odlišují prvotními vstupy, způsobem jejich zpracování a výstupem.

Na rozdíl od výkazu zisku a ztráty finančního účetnictví je základem rozpočtování účelové členění nákladů kombinované s členěním nákladů podle závislosti na objemu výkonů. Nejprve se sestavují dílčí rozpočty nákladů a výnosů a teprve potom sama výsledovka.⁵⁸

2.5.2 Rozpočtová rozvaha

V takticky orientovaných rozpočtech se rozvaha zpracovává v méně podrobné struktuře než rozvaha pro finanční účetnictví. V jejích vymezených částech se místo obrátů rozpočtuje změna stavu jednotlivých skupin aktiv nebo pasiv. To platí zejména o oběžných aktivech a krátkodobých závazcích, jejichž rozpočet vychází z rozpočtu peněžních toků a směřuje ke zjištění pracovního kapitálu a čistého pracovního kapitálu. Rozpočet pracovního kapitálu, resp. čistého pracovního kapitálu je pak důležitou informací, která spojuje rozvahu s rozpočtem peněžních toků.

V strukturální diferenciaci se v manažerské rozvaze výrazně projevují snahy o oddělení:

- aktiv, závazků a vlastního kapitálu, bezprostředně potřebných pro realizaci hlavní výdělečné činnosti podniku, od těch, jejichž stav a vývoj je již výsledkem investičních a finančních aktivit;
- zdrojů financování, explicitně vyžadujících úhradu nákladů kapitálu (úroky a dividendy) od zdrojů, které tuto úhradu nevyžadují.⁵⁹

⁵⁸ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 281. ISBN 978-80-7261-217-8.

⁵⁹ Tamtéž, s. 283-284.

Tato členění jsou významná zejména ze dvou důvodů:

- pro zajištění adekvátních podkladů pro oddělené hodnocení efektivnosti hlavní výdělečné činnosti a ostatních aktivit realizovaných v podniku;
- aby byly k dispozici informace pro vyjádření odpovědnosti jednak za výsledky hlavní výdělečné činnosti, za které odpovídá podnikový management, i za výsledky ve sféře investičních aktivit a financování, za které odpovídá vlastník.

Rozpočet peněžních toků

Tento rozpočet se využívá jednak jako nástroj řízení solventnosti a likvidity, ale také jako informační podklad řízení koordinačních vztahů mezi základními aktivitami, které jsou zdrojem tvorby finančních prostředků a jejich racionálního umístění. Informačním podkladem řízení solventnosti a likvidity je tzv. rozpočet stálé potřeby financování, který kvantifikuje úroveň výše pracovního kapitálu, a rozpočet peněžních toků z hlavní výdělečné činnosti firmy.⁶⁰

Metoda standardních nákladů a výnosů

Metoda standardních nákladů a výnosů je ucelený subsystém hodnotového řízení, který se zaměřuje na podrobné sledování a analýzu odchylek nákladů, výnosů a zisku a jehož cílem je zefektivnit řídicí proces.

Etapy zavedení metody standardních nákladů:

- stanovení standardů;
- zjištění skutečných výsledků;
- zjištění odchylek mezi standardními a skutečnými stavy či vývojem zkoumaných veličin;
- analýza odchylek a přijetí opatření k eliminaci jejich vzniku v budoucnosti.⁶¹

⁶⁰ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 284-286. ISBN 978-80-7261-217-8.

⁶¹ Tamtéž, s. 362.

2.5.3 Stanovení standardů

Standard představuje předem stanovenou výši hodnotové veličiny (nákladů, ceny, zisku) či naturálně vyjádřeného ekonomického zdroje (kg, hodiny) na jednotku výkonu, která je druhově, jakostně i objemově specifikována.

V případě procesních činností, při kterých se vytváří velké množství identických výkonů, se standardy stanovují na jednotku finálního výkonu. Pokud však podnik vytváří výkon, který je alespoň do určité míry individuálně přizpůsobený zákazníkovi (automobily), stanovují se standardy spíše na dílčí části výkonů, z nichž se finální výkon vytváří.

Kromě vymezení jednotky standardního výkonu se při metodě standardních nákladů a výnosů stanoví i standardní celkový objem výkonů za určité období nebo standardní využití kapacity. Tyto informace jsou základním předpokladem pro stanovení standardní výše fixních nákladů na jednotku výkonu, určení standardu zisku na jednotku výkonu a další ukazatele z něj odvozené (standardní ziskovost nákladů).⁶²

Jednotlivé standardy mohou být stanoveny v těchto úrovních:

- základní – představuje konstantní výši nákladů, ceny či naturálně vyjádřeného zdroje;
- běžná (operativní) – vyjadřuje reálně dosažitelnou úroveň nákladů, ceny či naturálně vyjádřeného zdroje při efektivním provádění činnosti v konkrétním období a v podmínkách, které byly vytvořeny pro realizaci činnosti;
- ideální – vyjadřuje výši nákladů, ceny či naturálně vyjádřeného zdroje při ideálním průběhu činnosti.⁶³

⁶² KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 362-363. ISBN 978-80-7261-217-8.

⁶³ Tamtéž, s. 364.

2.5.4 Analýza odchylek

Odchylka je rozdíl mezi úrovní hodnoceného kritéria podle standardu a jeho skutečnou výší. Odchylky mohou mít charakter buď pozitivní (skutečné náklady jsou nižší než standardní) nebo negativní. Obecným cílem analýzy odchylek je zjištění příčiny vzniku odchylek, zhodnocení jejich dopadu na hodnocenou část podnikatelského procesu v liniích, které jsou odchylkou ovlivněny, a přijetí takových opatření, která by eliminovala vznik zejména negativních odchylek v budoucnosti. Příčinou vzniku odchylek může být odlišný vývoj veličin vstupujících do transformačního procesu měřených prostřednictvím nákladů nebo veličin vystupujících z transformačního procesu vyjadřovaných prostřednictvím výnosů. Z tohoto hlediska odlišujeme odchylky nákladů a odchylky výnosů.

Odchylky variabilních a fixních nákladů

Odchylka variabilních nákladů je dána rozdílem mezi standardními a skutečnými variabilními náklady. Tuto odchylku lze analyzovat jednak podle jednotlivých složek variabilních nákladů (jednicový materiál, variabilní režie), jednak na kvantitativní a kvalitativní složku. Kvantitativní odchylka variabilních nákladů představuje zvýšení či snížení nákladů v důsledku překročení či úspory spotřebovaných variabilních zdrojů (materiálu). Kvalitativní odchylka představuje zvýšení či snížení nákladů v důsledku změny ceny materiálu či jiné změny ocenění variabilních nákladů na jednotku vztahové veličiny ovlivňující výši variabilních nákladů.⁶⁴

Odchylka fixních nákladů vyjadřuje absolutní úsporu či překročení fixních nákladů a lze ji zjistit jako rozdíl mezi standardními a skutečně vynaloženými fixními náklady. Úroveň fixních nákladů se stanovuje obvykle formou limitu.⁶⁵

⁶⁴ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, s. 366-371. ISBN 978-80-7261-217-8.

⁶⁵ ŠOLJAKOVÁ, L. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009, s. 92. ISBN 978-80-7261-199-7.

3 Obecná charakteristika společnosti

V této kapitole jsou charakterizovány základní informace o společnosti KNOMI, s. r. o., se kterou jsem spolupracovala při zpracování této diplomové práce.

3.1 Základní informace o společnosti

KNOMI, s. r. o. je společnost zabývající se výrobou hydraulických rychlospojek, spojovacích prvků hydraulických obvodů, kovoobráběním a zakázkovou výrobou ohýbaných trubek a strojírenského šroubení.

Společnost byla registrována 5. srpna 1992 zápisem v obchodním rejstříku u Krajského soudu v Ústí nad Labem. Její výrobní a obchodní činnost byla zahájena 1. 1. 1993, kdy převzala výrobu po tehdejším ZD Svornost.

ZD Svornost vyrábělo hydraulické rychlospojky a šroubení již od roku 1975 a společnost KNOMI, s. r. o. tedy navazovala na dlouholetou tradici a zkušenost. Ve svých počátcích se společnost zabývala i zemědělskou činností a výrobou a opravami zemědělských strojů. Tuto část však odprodala a zaměřila se pouze na kovovýrobu.

Společnost KNOMI byla původně založena čtyřmi společníky, ale po změně majetkové struktury, ke které došlo 31. 12. 2010, má nyní jen tři společníky.⁶⁶

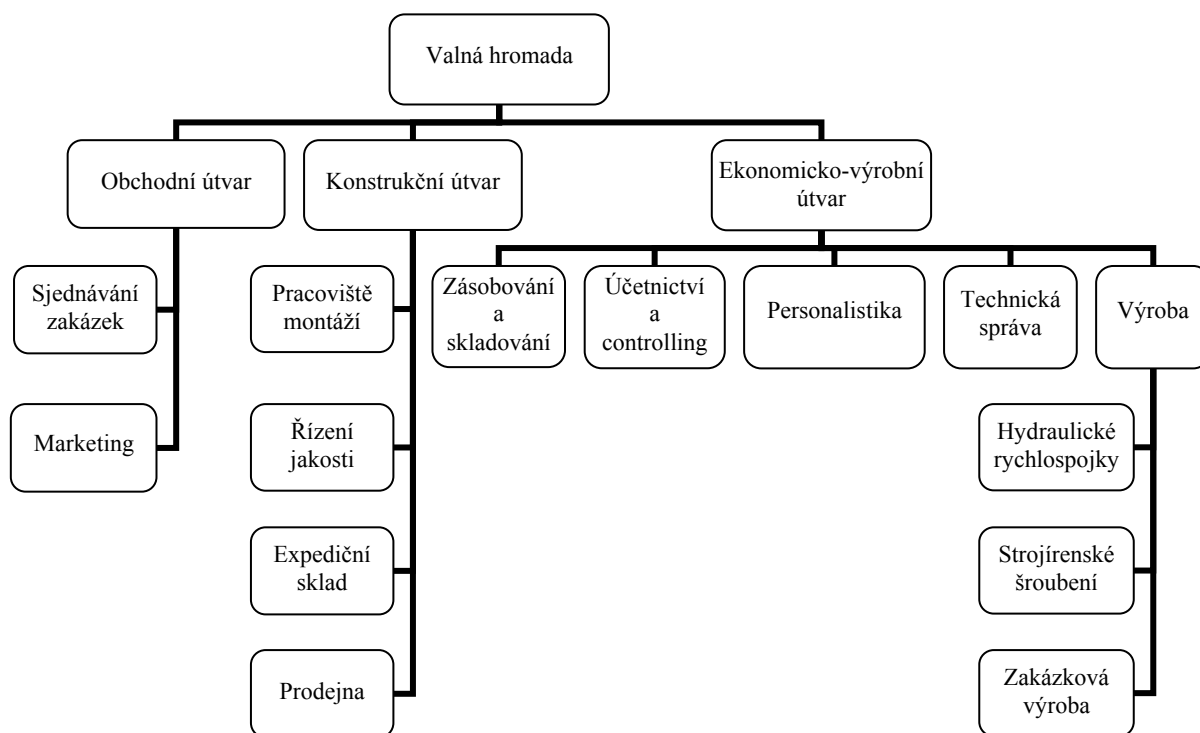
Organizační struktura společnosti

Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada, tvořená třemi společníky. Každý ze společníků vede jeden ze tří útvarů. Jsou to útvary obchodní, konstrukční a ekonomicko-výrobní.

⁶⁶ Zdroj: Vlastní zpracování na základě materiálů společnosti KNOMI, s. r. o.

- Obchodní útvar se sídlem v Praze je obchodním vedením společnosti. Zabývá se především komunikací se zákazníky, přijímáním objednávek a marketingem.
- Konstrukční útvar má sídlo v Libereckém kraji v Koberovech. Zabývá se finální montáží výrobků, jejich skladováním a distribucí k zákazníkům.
- Ekonomicko-výrobní útvar sídlí na Bratříkově a zabývá se hlavní výrobou společnosti, nákupem materiálu a vývojem nových rychlospojek. Výrobní program je rozdělen na výrobu hydraulických rychlospojek, strojírenského šroubení a na zakázkovou výrobu. Zhruba 90 % výrobků je dokončeno v tomto útvaru, zbylých 10 % výrobků je kompletováno v konstrukčním útvaru v Koberovech.⁶⁷

Organizační struktura společnosti KNOMI, s. r. o. je následující:



Zdroj: Vlastní zpracování na základě materiálu společnosti KNOMI, s. r. o.

Obr. 6: Organizační struktura společnosti KNOMI, s. r. o.

⁶⁷ Zdroj: Vlastní zpracování na základě materiálů společnosti KNOMI, s. r. o.

Zaměření společnosti a výroba

Hlavní činností společnosti je kovoobrábění, výroba strojírenského šroubení pro hydrauliku a pneumatiku a výroba rychlospojek. Dále společnost nabízí výrobu hydraulického potrubí podle výrobních podkladů dodaných odběrateli a zakázkové obrábění.

Výroba se provádí na moderních CNC řízených strojích, které byly nakoupeny od italského výrobce, nebo na modernizovaných starších typech, které jsou z větší části taktéž řízeny CNC řízením. Tyto stroje jsou vybaveny mnoha hnanými nástroji s možností polohování, což umožňuje na jednom stroji vyrábět rozmanitou škálu výrobků. Společnost má také k dispozici CNC ohýbačku, která umožňuje výrobu jakýchkoliv ohýbaných trubek.

Výrobky jsou vyráběné podle norem ISO, DIN a ČSN. Společnost má dále zaveden systém řízení jakosti při výrobě, instalaci a servisu podle normy DIN EN ISO 9002.

Společnost má dva typy zákazníků, koncové zákazníky a výrobní podniky či opravárenské závody. Mezi koncové zákazníky patří především zemědělské odvětví a dopravní průmysl. Avšak většina produktů se dodává výrobním závodům, které výrobky montují do větších celků a pak je prodávají koncovým zákazníkům. Společnost dodává své výrobky i do zahraničí, především na Slovensko, ale také do Polska, Litvy či Francie.

KNOMI, s. r. o. disponuje poměrně velkým sortimentem v oblasti hydraulického šroubení a rychlospojek. Oproti konkurenci má však velké rezervy v oblasti výroby pro vzduchové rozvody. Společnost má proto v úmyslu rozvíjet svou činnost v této oblasti, aby byla schopná nabídnout zákazníkům plný sortiment. Od druhé poloviny roku 2012 plánuje společnost vytvořit oddělení vývoje a začátkem roku 2013 nakoupit dva jednovřetenové CNC automaty a tři vačkové šestivřetenové stroje, které opatří taktéž CNC řízením.⁶⁸

⁶⁸ Zdroj: Vlastní zpracování na základě materiálů společnosti KNOMI, s. r. o.

Důsledky ekonomické krize

Knomi, s. r. o. se nachází v období po krizi, která začala v roce 2008. Do tohoto roku společnost dlouhodobě zvyšovala svůj obrat průměrně o 20 % každý rok. Většina odběratelů na počátku roku 2008 avizovala předpokládaný nárůst výroby mnohdy i na dvojnásobek a společnost se na tento předpoklad začala připravovat nákupem nových strojů, rekonstrukcí stávajícího strojního vybavení a především posunem výroby z malých sérií na středně velké série. Avšak v druhé polovině roku se ukázalo, že vlivem krize dojde naopak k útlumu výroby. Propad výroby dosáhl téměř 50 % a vznikl velký přebytek výrobních kapacit především na strojích určených k výrobě středně velkých sérií.

Ekonomická krize si vyžádala opatření i v personální oblasti, kdy díky nedostatečnému vytížení výrobních kapacit, došlo na snižování počtu zaměstnanců ve společnosti. Počátkem roku 2008 narostl počet zaměstnanců až na 73, což bylo nejvíce v její historii. S příchodem krize bylo nutné počet zaměstnanců omezit a do konce roku 2008 klesl jejich počet na 63. Snižování počtu pokračovalo i s příchodem roku 2009, kdy společnost zaměstnávala 40 pracovníků.⁶⁹ Vývoj počtu zaměstnanců ve společnosti od roku 2007 do roku 2011 je znázorněn v tab. 1.

Tab. 1: Průměrný počet zaměstnanců v letech 2007 až 2011

Základní informace	2007	2008 k 30. 6.	2008 k 30. 12.	2009	2010	2011
Dělníci	54	57	48	28	30	32
THP	16	16	15	12	12	8
Muži	52	55	48	33	35	30
Ženy	18	18	15	7	7	10
Celkový počet	70	73	63	40	42	40

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interní dokumentace KNOMI, s. r. o.

⁶⁹ Zdroj: Vlastní zpracování na základě materiálů společnosti KNOMI, s. r. o.

3.1.1 Rozvaha

Rozvaha je základním účetním výkazem, který podává obraz o majtkové a kapitálové situaci podniku. Rozvaha společnosti KNOMI, s. r. o. v plném rozsahu za rok 2008, 2009 a 2010 je uvedena v tab. 2 a 3.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Nakoupený dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je oceňován v pořizovací ceně. Tato cena zahrnuje cenu pořízení a výdaje související s pořízením majetku, např. přepravné, balné, montáž a náklady související s uvedením majetku do provozu. Majetek je ve společnosti evidován jako dlouhodobý, pokud jeho pořizovací cena převýší v případě dlouhodobého hmotného majetku 40 000 Kč a u nehmotného majetku 60 000 Kč. Tento majetek je poté daňově odepisován. Společnost pro dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek zvolila zrychlené odepisování. Drobný hmotný a nehmotný majetek je dle výše pořizovací ceny účtován do nákladů.

Zásoby

Materiál je při koupi oceňován v pořizovací ceně zahrnující cenu pořízení a výdaje s pořízením související (např. přepravné a balné). Zásoby materiálu se ze skladu vyskladňují metodou váženého aritmetického průměru. Největší podíl na zásobách materiálu tvoří automatová ocel, která dosahuje až 30 % celkových nákladů. Menší položky zásob tvoří měď, mosaz či nerezová ocel. Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují aktuálními kalkulovanými vlastními náklady.

Pohledávky

Pohledávky jsou oceňovány jmenovitými hodnotami a v případě nabytí za úplatu nebo vkladem pak pořizovací cenou.

Vlastní kapitál

Základní kapitál společnosti KNOMI, s. r. o. je ve výši 200 000 Kč. Vklady všech společníků jsou splaceny. Výše vkladu společníka Miroslava Knotka je 68 000 Kč a výše jeho obchodního podílu činí 34 % a je tedy i jednatelem společnosti. Další dva společníci, Václav Vlach a Josef Nejedlo, vložili do společnosti po 66 000 Kč a obchodní podíl každého z nich je ve výši 33 %. Rezervní fond společnosti je ve výši 121 000 Kč. Výsledek hospodaření za rok 2010 činil 348 000 Kč a byl přidělen do nerozděleného zisku minulých let. Společnost z nerozděleného zisku netvoří sociální ani jiné ostatní fondy.

Cizí zdroje

KNOMI, s. r. o. v současné době netvoří rezervy zákonné ani ostatní. Závazky se při vzniku oceňují jmenovitou hodnotou. Společnost čerpá krátkodobý bankovní úvěr ve výši 5 000 000 Kč.⁷⁰

Tab. 2: Aktiva společnosti KNOMI, s. r. o. v letech 2010, 2009 a 2008

Označení	ROZVAHA v tis. Kč		ÚČETNÍ OBDOBÍ		
	AKTIVA		2010	2009	2008
	AKTIVA CELKEM		50 810	54 998	69 883
A	Pohledávky za upsaný základní kapitál				
B	Dlouhodobý majetek		6 737	7 376	7 748
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek		587	280	359
B. I.	1.	Zřizovací výdaje			
	2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje			
	3.	Software	587	161	240
	4.	Ocenitelná práva			
	5.	Godwill			
	6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek			
	7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek		119	119
	8.	Poskytnuté zálohy na DNM			
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek		5 992	6 938	7 231
B. II.	1.	Pozemky	131	131	131
	2.	Stavby	4 856	5 298	5 761
	3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	893	1397	1 339
	4.	Pěstitelské celky trvalých porostů			
	5.	Základní stádo a tažná zvířata			

⁷⁰ Zdroj: Vlastní zpracování na základě interní dokumentace společnosti KNOMI, s. r. o.

	6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek			
	7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	112	112	
	8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek			
	9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku			
B. III.		Dlouhodobý finanční majetek	158	158	158
B. III. 1.		Podíly v ovládaných a řízených osobách	158	158	158
	2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatn. vlivem			
	3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly			
	4.	Půjčky a úvěry – ovládající a řídící osoba			
	5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek			
	6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek			
	7.	Poskytnuté zálohy na DFM			
C		Oběžná aktiva	20 418	18 923	17 762
C. I.		Zásoby	6 622	5 925	5 065
C. I. 1.		Materiál	877	1 315	811
	2.	Nedokončená výroba a polotovary	1 004	1 026	556
	3.	Výrobky	4 741	3 584	3 698
	4.	Zvířata			
	5.	Zboží			
	6.	Poskytnuté zálohy na zásoby			
C. II.		Dlouhodobé pohledávky			
C. II. 1.		Pohledávky z obchodních vztahů			
	2.	Pohledávky – ovládající a řídící osoba			
	3.	Pohledávky – podstatný vliv			
	4.	Pohledávky za společníky a účastníky sdružení			
	5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy			
	6.	Dohadné účty aktivní			
	7.	Jiné pohledávky			
	8.	Odložená daňová pohledávka			
C. III.		Krátkodobé pohledávky	12 455	12 541	10 835
C. III. 1.		Pohledávky z obchodních vztahů	11 173	11 248	9 133
	2.	Pohledávky – ovládající a řídící osoba			
	3.	Pohledávky – podstatný vliv			
	4.	Pohledávky za společníky a účastníky sdružení			
	5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění			
	6.	Stát – daňové pohledávky	796	488	655
	7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	14	805	1 047
	8.	Dohadné účty aktivní			
	9.	Jiné pohledávky	472		
C. IV.		Krátkodobý finanční majetek	1 341	457	1 862
C. IV. 1.		Peníze	68	20	19
	2.	Účty v bankách	1 273	437	1 843
	3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly			
	4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek			
D		Časové rozlišení	23 656	28 699	44 376
D. I. 1.		Náklady příštích období	23 656	28 699	44 376
	2.	Příjmy příštích období			

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti

Tab. 3: Pasiva společnosti KNOMI, s. r. o. v letech 2010, 2009 a 2008

Označení	ROZVAHA v tis. Kč	ÚČETNÍ OBDOBÍ		
	PASIVA	2010	2009	2008
	PASIVA CELKEM	50 810	54 998	69 883
A	Vlastní kapitál	18 785	18 437	15 130
A. I.	Základní kapitál	200	200	200
A. I. 1.	Základní kapitál	200	200	200
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly			
3.	Změny základního kapitálu			
A. II. 1.	Kapitálové fondy	3 139	3 139	3 139
2.	Emisní ažio			
3.	Ostatní kapitálové fondy	3 139	3 139	3 139
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků			
A. III.	Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku	121	121	121
A. III. 1.	Rezervní fond	121	121	121
A. III. 2.	Statutární a ostatní fondy			
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	14 977	11 671	10 091
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	14 977	11 671	10 091
A. IV. 2.	Neuhrazená ztráta minulých let			
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	348	3 306	1 580
B	Cizí zdroje	31 783	36 268	54 321
B. I.	Rezervy			
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů			
2.	Rezervy na důchody a podobné závazky			
3.	Rezerva na daň z příjmů			
4.	Ostatní rezervy			
B. II.	Dlouhodobé závazky			
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů			
2.	Závazky – ovládající a řídící osoba			
3.	Závazky – podstatný vliv			
4.	Závazky ke společníkům a k účastníkům sdružení			
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy			
6.	Vydané dluhopisy			
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě			
8.	Dohadné účty pasivní			
9.	Jiné závazky			
10.	Odložený daňový závazek			
B. III.	Krátkodobé závazky	26 783	30 951	49 321
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	4 072	3 591	9 149
2.	Závazky – ovládající a řídící osoba			
3.	Závazky – podstatný vliv			
4.	Závazky ke společníkům a k účastníkům sdružení	813	1 399	1 012
5.	Závazky k zaměstnancům	611	466	711
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a ZP	427	333	316
7.	Stát – daňové závazky a dotace	86	66	68
8.	Krátkodobé přijaté zálohy			
9.	Vydané dluhopisy			
10.	Dohadné účty pasivní			
11.	Jiné závazky	20 774	25 096	38 065

B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	5 000	5 317	5 000
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé			
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	5 000	5 317	5 000
3.	Krátkodobé finanční výpomoci			
C	Časové rozlišení	243	293	432
C. I. 1.	Výdaje příštích období	243	293	432
C. I. 2.	Výnosy příštích období			

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti

3.1.2 Výkaz zisku a ztráty

Hlavní funkcí výkazu zisku a ztráty je zjistit výsledek hospodaření podniku za účetní období. Výkaz zisku a ztráty společnosti KNOMI, s. r. o. je sestaven v druhovém členění v plném rozsahu v tab. 5.

Provozní výsledek hospodaření

Provozní výsledek hospodaření se zjišťuje jako rozdíl mezi výnosy a náklady z provozní činnosti podniku. V roce 2009 došlo ke zvýšení provozního výsledku hospodaření o 1 609 000 Kč. Tedy z 3 079 000 Kč v roce 2008 na 4 688 000 Kč v roce 2009, což je nárůst přibližně o 52 %. V roce 2010 došlo naopak ke snížení provozního výsledku hospodaření oproti roku 2009 o 3 738 000 Kč. Tedy ze zisku 4 688 000 Kč na zisk ve výši 950 000 Kč.

Finanční výsledek hospodaření

Finanční výsledek hospodaření odráží ekonomický prospěch plynoucí ze zvolené kapitálové struktury podniku a z finančních operací a zjišťuje se jako rozdíl mezi výnosy a náklady z finanční činnosti podniku. Společnost KNOMI, s. r. o. nevlastní cenné papíry ani podíly, a proto je její výsledek hospodaření z finanční oblasti ovlivněn pouze nákladovými úroky a ostatními finančními náklady a výnosy. V roce 2009 došlo ke snížení ztráty o 553 000 Kč oproti roku 2008. Snižování ztráty pokračovalo i v roce 2010, kdy ztráta dosáhla výše 525 000 Kč.

Výsledek hospodaření za běžnou činnost

Výsledek hospodaření za běžnou činnost je součtem provozního a finančního výsledku hospodaření po odečtení daně z příjmů za běžnou činnost. V roce 2009 došlo k jeho zvýšení z 1 580 000 Kč na 3 306 000 Kč oproti roku 2008. Avšak v roce 2010 došlo v důsledku nízkého provozního výsledku hospodaření k jeho snížení o 2 958 000 Kč, tedy z 3 306 000 Kč v roce 2009 na 348 000 Kč v roce 2010.

Mimořádný výsledek hospodaření

Mimořádný výsledek hospodaření je rozdílem výnosů a nákladů plynoucích z mimořádné činnosti sníženým o daň z příjmů z mimořádné činnosti. Ve společnosti KNOMI, s. r. o. nedošlo během let 2008, 2009 a 2010 k žádným nahodile se vyskytujícím transakcím, a proto je mimořádný výsledek hospodaření v těchto letech nulový.

Výsledek hospodaření za účetní období

Výsledek hospodaření za účetní období je součtem výsledku hospodaření za běžnou a mimořádnou činnost, a snižuje se o převod podílu na výsledku hospodaření společníkům. V letech 2008, 2009 a 2010 nedošlo ve společnosti k vyplácení dividend. V roce 2008 činil tento výsledek hospodaření 1 580 000 Kč a v roce 2009 došlo k jeho zvýšení o 1 726 000 Kč na 3 306 000 Kč. V roce 2010 došlo naopak k jeho snížení o 2 958 000 Kč a jeho výše činila 348 000 Kč.

Výsledek hospodaření před zdaněním

Tento výsledek hospodaření získáme zvýšením výsledku hospodaření za účetní období o součet daně z příjmů za běžnou činnost a daně z příjmů za mimořádnou činnost. V roce 2008 činil výsledek hospodaření před zdaněním 1 989 000 Kč, poté v roce 2009 došlo k jeho zvýšení na 4 151 000 Kč a v roce 2010 činil 425 000 Kč.

Tab. 4: Výkaz zisku a ztráty společnosti KNOMI za rok 2010, 2009 a 2008

Označení	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v tis. Kč		Účetní období		
	Položka	2010	2009	2008	
I.	Tržby za prodej zboží	1 691	1 322	205	
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	934			
+	Obchodní marže	757	1 322	205	
II.	Výkony	61 614	48 729	91 353	
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	60 478	48 372	91 064	
	2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	1 136	357	289	
	3. Aktivace				
B.	Výkonová spotřeba	44 430	31 428	62 844	
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	24 111	10 426	37 401	
	2. Služby	20 319	21 002	25 443	
+	Přidaná hodnota	17 941	18 623	28 714	
C.	Osobní náklady	15 574	12 450	24 081	
C. 1.	Mzdové náklady	11 287	9 174	17 458	
	2. Odměny členům orgánů společnosti				
	3. Náklady na sociální zabezpečení a ZP	3 817	2 869	6 073	
	4. Sociální náklady	470	407	550	
D.	Daně a poplatky	59	22	45	
E.	Odpisy DNM a DHM	1 285	1 146	1 131	
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	230			
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	230			
	2. Tržby z prodeje materiálu				
F.	Zůstatková cena prodaného DM a materiálu				
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku				
	2. Prodaný materiál				
G.	Změna stavu rezerv a OP v provozní oblasti				
IV.	Ostatní provozní výnosy	23	21	21	
H.	Ostatní provozní náklady	326	338	398	
V.	Převod provozních výnosů				
I.	Převod provozních nákladů				
*	Provozní výsledek hospodaření	950	4 688	3 079	
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů				
J.	Prodané cenné papíry a podíly				
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku				
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách				
	2. Výnosy z ostatních dlouhodobých CP a podílů				
	3. Výnosy z ostatního DFM				
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku				
K.	Náklady z finančního majetku				
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů				
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů				
M.	Změna stavu rezerv a OP ve finanční oblasti				

X.	Výnosové úroky			1
N.	Nákladové úroky	179	271	386
XI.	Ostatní finanční výnosy	18	70	22
O.	Ostatní finanční náklady	364	337	726
XII.	Převod finančních výnosů			
P.	Převod finančních nákladů			
*	Finanční výsledek hospodaření	- 525	- 537	- 1 090
Q.	Daň z příjmů za běžnou činností	77	845	409
Q. 1.	– splatná	77	845	409
2.	– odložená			
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	348	3 306	1 580
XIII.	Mimořádné výnosy			
R.	Mimořádné náklady			
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti			
S. 1.	– splatná			
2.	– odložená			
*	Mimořádný výsledek hospodaření			
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům			
***	Výsledek hospodaření za účetní období	348	3 306	1 580
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	425	4 151	1 989

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti

4 Řízení nákladů ve společnosti

Obsahem této kapitoly je analýza odděleného řízení fixních a variabilních nákladů, tvorba kalkulací, plánů výroby a krátkodobých rozpočtů ve společnosti KNOMI, s. r. o.

Řízením nákladů ve firmě se zabývá oddělení controllingu. Při svém rozhodování využívá výstupů z účetnictví, kalkulací, plánů a rozpočtů. Hlavním zdrojem informací potřebných pro řízení nákladů jsou výkazy zisku a ztráty a nákladové charakteristiky jednotlivých výrobků.

Náklady vynaložené ve všech útvarech společnosti jsou rozlišovány podle jejich změny v závislosti na objemu výkonů na náklady fixní a variabilní. Variabilní náklady se mění v závislosti na objemu výkonů. Fixní náklady zůstávají z krátkodobého hlediska neměnné v průběhu určitého časového období při různých úrovních aktivity organizace. Tyto náklady se rozlišují kvalifikovaným odhadem či matematickými metodami na základě výsledků z minulých let.

Společnost vyrábí nehomogenní sortiment, a z tohoto důvodu se při kalkulacích pro srovnatelnost jednotlivých výrobků využívají tzv. normosekundy (Ns), které představují dobu trvání operace, potřebnou k výrobě výrobku. Normosekundy jednotlivým výrobkům a operacím přiřazuje technik na základě matematických metod a strojového měření. Společnost stanovuje i další veličiny, které slouží k rozvržení nákladů v kalkulaci. Jsou jimi:

- M: mzda za operaci (Kč/hod nebo Kč/ks);
- R: režijní náklady pracoviště;
- K: náklady kooperace neboli ostatní přímé náklady, které v sobě zahrnují činnosti, zajišťované u externích dodavatelů.⁷¹

⁷¹ Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti KNOMI, s. r. o.

4.1 Charakteristika struktury kalkulačního vzorce

Společnost KNOMI, s. r. o. využívá pro sestavení kalkulací strukturu tzv. dynamické kalkulace, která kombinuje členění nákladů na přímé a nepřímé a zároveň zohledňuje závislost spotřebovaných nákladů na změně objemu výkonů.

Přímý materiál

Přímý materiál zahrnuje spotřebu materiálu základního a pomocného. Základní materiál závisí na druhu vyráběného výrobku. Součásti přímých šroubení, díly rychlospojek a tvarová šroubení z výkovků se vyrábí z automatové oceli. Vložky pro plastové trubky vzduchových rozvodů jsou mosazné. Krycí prachovky k rychlospojkám se vyrábí z měkčeného polyetylenu, bralenu nebo pryže. Materiál pomocný tvoří obaly, kancelářské potřeby, katalogy, ceníky aj. Přímý materiál je řízen jako náklad variabilní pomocí norem spotřeby.

Přímé mzdy

Do položky přímých mezd patří základní úkolové mzdy dělníků, příplatky ke mzdě či prémie. Výše úkolové mzdy závisí na počtu prováděných úkonů u jednotlivých výrobků a na sazbě za úkon. Položky přímých mezd se v kalkulaci násobí hodnotou tři, která pokrývá výši zmetkovosti při výrobě.

Ostatní přímé náklady

Tato položka zahrnuje náklady mzdové práce, které firmě vznikají při potřebě externí činnosti při výrobě, kterou společnost KNOMI, s. r. o. není schopna z technických důvodů zajistit sama. Touto činností je například povrchová úprava. Všechna šroubení a rychlospojky jsou povrchově upraveny galvanickým zinkováním slitinovým povlakem a pasivovány žlutým chromátem. Podle přání zákazníka je možno provést i jiný druh povrchové úpravy, kterým je např. fosfátování či černění.

Výrobní režie

Výrobní režie zahrnuje nákladové položky související s řízením a obsluhou výroby, které nelze stanovit přímo na kalkulační jednici. Součástí výrobní režie variabilní jsou náklady na opravu, udržování a seřizování strojů či spotřebu elektrické energie na pohon výrobního zařízení. Dále pak mzdy, prémie a příplatky režijních výrobních dělníků. Tyto náklady jsou řízeny jako variabilní pomocí normativů.

Výrobní režii fixní tvoří náklady na vodné, stočné, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a mzdy a odstupné technicko-hospodářských pracovníků (THP) ve výrobě. Tyto náklady jsou řízeny jako fixní pomocí limitu na dané období.

Správní a zásobovací režie

Do položky správní a zásobovací režie patří náklady související s řízením podniku jako celku. Patří sem oprava a udržování strojů a zařízení, náklady na úklid, mzdy, prémie, příplatky a odstupné režijních dělníků a THP ve správě. Dále pak odpisy správních budov, telefonní a poštovní poplatky, pojištění, energie na osvětlení a zateplení výrobních prostor, náklady na reprezentaci, školení a revize. Tyto náklady jsou řízeny jako fixní pomocí limitu na dané období.

Odbytová režie

Odbytová režie zahrnuje náklady související s odbytovou činností. Její variabilní složku tvoří náklady na prodej a expedici výrobků, spotřeba obalového materiálu a poskytnutá skonta za platby v předtermínu. Tyto náklady jsou řízeny jako variabilní pomocí normativů.

Do odbytové režie fixní patří náklady na propagaci, skladování, spotřebu energie a odpisy majetku. Tyto náklady jsou řízeny jako fixní pomocí limitu na dané období.⁷²

⁷² Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti KNOMI, s. r. o.

Po sečtení přímých a režijních nákladů vznikne nákladová cena. Tato cena je následně navýšena o jedno procento své výše, které v sobě zahrnuje zmetkovost při výrobě, a vznikne konečná nákladová cena.

Struktura kalkulačního vzorce používaného ve společnosti KNOMI, s. r. o. je následující:

PŘÍMÉ NÁKLADY

Přímý materiál

Přímé mzdy

+ úprava mezd pro zmetkovost

Ostatní přímé náklady

VÝROBNÍ REŽIE

– variabilní

– fixní

SPRÁVNÍ A ZÁSOBOVACÍ REŽIE

ODBYTOVÁ REŽIE

– variabilní

– fixní

NÁKLADOVÁ CENA

+ úprava pro zmetkovost

KONEČNÁ NÁKLADOVÁ CENA

ZISK

PRODEJNÍ CENA

Omezení kalkulačního vzorce

Sazby výrobní režie stanovené pro kalkulaci ceny výrobku jsou stanoveny na základě plného využití kapacit. V případě nevyužití plného vytížení kapacity bude rozdíl mezi výnosy z prodeje a celkovou nákladovou cenou nižší než fixní náklady v plné výši. Výsledkem toho může vzniknout ztráta z prodeje výrobku.

4.2 Řízení přímých a režijních nákladů v podniku

V této subkapitole bude věnována pozornost odlišnému řízení přímých nákladů a variabilních a fixních režijních nákladů v podniku KNOMI, s. r. o.

Řízení přímých nákladů

Přímé náklady u materiálu se řídí pomocí normy spotřeby. U přímých mezd se vychází z normy výkonu. Využívá se zde tzv. normosekund (Ns) a sazby mzdy za operaci (M). Normy jsou stanoveny na základě použité technologie a organizace výroby a měly by být při výrobě dodrženy, aby nedocházelo k nežádoucímu zdražování výrobků. Stanovené normy se mění v závislosti na předpokládaných inovacích jak v technologii, tak i ve výrobním sortimentu.

Řízení variabilních režijních nákladů

Při sestavování a kontrole rozpočtu režijních nákladů je nutné odlišit, zda se jedná o variabilní režijní náklady, které jsou závislé na objemu výkonů, či fixní režijní náklady, jejichž výše není závislá na objemu výkonů. Otázka, zda budou náklady řízeny jako fixní či variabilní, závisí na několika faktorech, zejména na zajištění optimálního a hospodárného průběhu činností. Základním nástrojem řízení přímých nákladů a variabilní režie je kalkulace. Pro řízení fixních nákladů se používá rozpočet.

Variabilní režijní náklady se mění v závislosti na objemu vyráběných výkonů a jsou řízeny na základě tzv. normativu stanoveného pomocí zkušeností či matematických metod. Řízení těchto nákladů je založeno na určení univerzální rozvrhové základny pro výrobek, tedy počet normosekund a stanovení výše jednotlivých veličin u režijních nákladů (R). V případě dosažení nižšího normativu než stanoveného, dochází k vyšší ziskovosti výrobku. Při překročení normativu dochází k snižování hospodárnosti a je třeba zjistit příčinu odchylky a eliminovat její vznik. U výrobní, správní, zásobovací a odbytové režie je normativ určen pro každý výrobek zvlášť, aby byla zohledněna různá nákladová náročnost každého z nich.

Řízení fixních režijních nákladů

Fixní náklady jsou vynakládány na určité časové období bez ohledu na provedený objem výkonů. Tzv. utopené fixní náklady nelze v průběhu podnikatelského procesu ovlivnit ani zásadním omezením jeho intenzity (odpisy fixních aktiv), tzv. vyhnutelné fixní náklady lze omezit při zřetelném snížení kapacity (náklady na vytápění hal). Některé fixní nákladové položky jsou opakovaně spotřebovávány v měsíčním intervalu (platy THP ve správě), jiné jsou vázány k ročnímu období (pojištění). Řídí se pomocí rozpočtu, který stanoví limit fixních nákladů pro určité období.

Odchylka fixních nákladů vyjadřuje absolutní úsporu či překročení fixních nákladů. Lze ji zjistit jako rozdíl mezi předem stanovenými a skutečně vynaloženými fixními náklady. V případě překročení či dosahování nižších skutečných nákladů je vypracována analýza jednotlivých položek fixních režijních nákladů a jejich odchylek a je rozhodováno o změně limitu jednotlivých nákladů. Fixní náklady výrobní režie jsou pokryty konečnou nákladovou cenou, ostatní fixní náklady by měly být pokryty z rozdílu mezi výnosy z prodeje a souhrnem celkových nákladových cen prodaných výrobků.⁷³

4.3 Tvorba kalkulace výrobku

Charakteristické údaje výrobku jsou specifikovány v technické normě výrobku, která určuje počet normosekund, tedy dobu trvání operace a také výši veličin M (mzda za operaci), R (režijní náklady daného pracoviště) a K (náklady kooperace).

Při překročení či úspoře sazeb režie je prováděna analýza jednotlivých nákladů, díky níž se odhalí příčiny vzniku a velikost odchylek. Nastavení sazeb režie by mělo zajistit požadovaný zisk v závislosti na využití kapacity a prodejní ceně výrobků.

⁷³ Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti KNOMI, s. r. o.

Tab. 5: Kalkulace výrobku 011101416: metrický závit válcový

VÝROBA SOUČÁSTI NA ŠESTIVŘETENOVÉM AUTOMATU			OPTIMÁLNÍ DÁVKA = 10 000 ks	
POLOŽKA KALKULACE	NÁKLADY (v Kč)	NÁKLADY PO PŘÍČTENÍ ZMETKOVOSTI (v Kč)	DOPROVODNÉ INFORMACE K VÝPOČTU	
PŘÍMÉ NÁKLADY	3,5766	4,3882		
• Přímý materiál	2,5208	2,5208	0,0918 kg x 27,4600	
• Přímé mzdy	0,4058	1,2174		
- seřízení šestivřetenového automatu	0,2546	0,7638	Ns: 25,9200	M: 35,36/h
- výroba součástí	0,1305	0,3915	Ns: 15	M: 31,32/h
- mytí (odmaštění) součástí	0,0097	0,0291	Ns: 1	M: 35,00/h
- kontrola rozměru dané součásti	0,0110	0,0330	Ns: 1	M: 39,53/h
• Ostatní přímé náklady (galvanické pokovení)	0,6500	0,6500	Ns: 60,4800	K: 0,65/ks
REŽIJNÍ NÁKLADY		4,7917	Ns: 15	R: 1150,00/h
• Výrobní režie		1,1334	Ns: 15	R: 272,010/h
- variabilní		0,1705	Ns: 15	R: 40,914/h
- fixní		0,9629	Ns:15	R: 231,096/h
• Správní a zásobovací režie		2,3958	Ns:15	R: 574,992/h
• Odbytová režie		1,2625	Ns:15	R: 303,000/h
- variabilní		0,9343	Ns:15	R: 224,232/h
- fixní		0,3282	Ns:15	R: 78,768/h
NÁKLADOVÁ CENA		9,1799		
+ úprava nákladů o zmetkovost		0,0918	9,1799 x 0,01	
KONEČNÁ NÁKLADOVÁ CENA		9,2717		
ZISK		5,7283		
PRODEJNÍ CENA VÝROBKU		15,0000		

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti KNOMI, s. r. o.

Postup výpočtu hodnot v kalkulaci

Pro názornost výpočtu jsou v tab. 6 uvedeny hodnoty vybraného řádku z tab. 5, přesněji položka: seřízení šestivřetenového automatu.

Tab. 6: Položka kalkulace: seřízení šestivřetenového automatu

Položka kalkulace	Náklady	Náklady po přičtení zmetkovosti	Doprovodné informace k výpočtu	
Seřízení šestivřetenového automatu	0,2546 Kč	0,7638 Kč	Ns: 25,92	M: 35,36/h

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti KNOMI, s. r. o.

Položku „Náklady“ v tab. 6 lze vypočítat součinem položek Ns (doba trvání operace v normosekundách) a M (mzda za operaci uvedená v Kč/h nebo Kč/ks). Nejprve je však nutné převést uvedené veličiny na stejnou měrnou jednotku, a proto se jak veličina Ns, tak i veličina M vydělí hodnotou 60.

$$\text{Náklady} : 0,2546 = \frac{25,92}{60} * \frac{35,36}{60} \quad (3)$$

Položky přímých mezd, jak již bylo uvedeno, se násobí hodnotou 3, která v sobě zahrnuje zmetkovost při výrobě. Pokud tedy položku nákladů v hodnotě 0,2546 vynásobíme hodnotou 3, získáme výsledek poslední položky v tab. 6, tedy „Náklady po přičtení zmetkovosti“ ve výši 0,7638.

Výše hodnot jednotlivých proměnných (Ns, M, R a K) nezávisí pouze na druhu výrobku, ale také na použité technologii při výrobě. Společnost má k dispozici několik typů výrobních automatů, které dokáží vyrábět totožný výrobek při různé výši výrobních nákladů. Porovnání výše nákladů výrobku 011101416 (metrický závit válcový) na třech různých automatech (šestivřetenový automat, jednovřetenový automat CNC SPRINT a jednovřetenový automat CNC GOODWAY) je uvedeno v tab. 7. Pro přehlednost je v tabulce uvedena režie ve své celkové výši.

Tab. 7: Kalkulace výrobku 011101416: metrický závit válcový při výrobě na různých strojích

VÝROBEK: 011101416	Kalkulovaná cena úprava pro zmetk.	Materiál (v Kč)	Mzdy (v Kč) 3,00 x	Režie (v Kč)	Kooperace (v Kč)	Doprovodné informace k výpočtu		
Výroba součásti na šestivřetenovém automatu								
Metrický závit válcový	9,1799 Kč/ks	2,5208	0,4058	4,7917	0,6500	optimální dávka = 10 000 ks		
Cena po úpravě zmetkovosti	9,2717 Kč/ks							
Materiál	2,5208	2,5208	0,0000	0,0000	0,0000	0,0918 kg x 27,4600/1		
Seřízení automatu	0,7638	0,0000	0,2546	0,0000	0,0000	Ns: 25,92	M: 35,36/h	R: 0,00/ks
Výroba součásti	5,1832	0,0000	0,1305	4,7917	0,0000	Ns: 15,00	M: 31,32/h	R: 1 150/h
Mytí (odmaštění) součásti	0,0291	0,0000	0,0097	0,0000	0,0000	Ns: 1,00	M: 35,00/h	R: 0,00/h
Kontrola rozměru	0,0330	0,0000	0,0110	0,0000	0,0000	Ns: 1,00	M: 39,53/h	R: 0,00/h
Galvanické pokovení	0,6500	0,0000	0,0000	0,0000	0,6500	Ns: 60,48	M: 0,00/h	K: 0,65/ks
Výroba součásti na jednovřetenovém automatu CNC (SPRINT)								
Metrický závit válcový	10,0375 Kč/ks	2,5208	0,1500	6,4167	0,6500	optimální dávka = 5 000 ks		
Cena po úpravě zmetkovosti	10,1378 Kč/ks							
Materiál	2,5208	2,5208	0,0000	0,0000	0,6500	0,0918 kg x 27,4600/1		
Seřízení automatu	0,0519	0,0000	0,0173	0,0000	0,0000	Ns: 5,76	M: 10,83/h	R: 0,00/ks
Výroba součásti	6,7527	0,0000	0,1120	6,4167	0,0000	Ns: 42,00	M: 9,60/h	R: 550/h
Mytí (odmaštění) součásti	0,0291	0,0000	0,0097	0,0000	0,0000	Ns: 1,00	M: 35,00/h	R: 0,00/h
Kontrola rozměru	0,0330	0,0000	0,0110	0,000	0,0000	Ns: 1,00	M: 39,53/h	R: 0,00/h
Galvanické pokovení	0,6500	0,0000	0,0000	0,0000	0,6500	Ns: 120,96	M: 0,00/h	K: 0,65/ks
Výroba součásti na jednovřetenovém automatu CNC (GOODWAY)								
Metrický závit válcový	13,2529 Kč/ks	3,7329	0,4058	4,7917	0,6500	optimální dávka = 5 000 ks		
Cena po úpravě zmetkovosti	13,3854 Kč/ks							
Materiál	2,5208	2,5208	0,0000	0,0000	0,0000	0,0918 kg x 27,4600/1		
Seřízení automatu	0,0519	0,0000	0,0173	0,0000	0,0000	Ns: 5,76	M: 10,83/h	R: 0,00/ks
Výroba součásti	9,9681	0,0000	0,1653	9,4722	0,0000	Ns: 62,00	M: 9,60/h	R: 550/h
Mytí (odmaštění) součásti	0,0291	0,0000	0,0097	0,0000	0,0000	Ns: 1,00	M: 35,00/h	R: 0,00/h
Kontrola rozměru	0,0330	0,0000	0,0110	0,0000	0,0000	Ns: 1,00	M: 39,53/h	R: 0,00/h
Galvanické pokovení	0,6500	0,0000	0,0000	0,0000	0,6500	Ns: 120,96	M: 0,00/h	K: 0,65/ks

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti KNOMI, s. r. o.

Kalkulace výrobků společnost využívá při tvorbě variantních plánů výroby a rozhodování o složení optimálního výrobního sortimentu.

Jak je patrné z tab. 7, cenově nejvýhodnější výroba metrického závitu je na šestivřetenovém automatu. Rozhodnutí, na kterém stroji se bude výrobek vyrábět, však nezávisí pouze na nákladech jednotlivého výrobku, ale na snížení nákladů jako celku.

Ačkoliv je podle kalkulace zřejmé, že výroba součásti je nejrychlejší a nejlevnější právě na šestivřetenovém automatu, společnost ho častěji vyrábí na jednovřetenovém automatu SRRINT či GOODWAY. Je to způsobeno tím, že doba potřebná pro seřízení jednovřetenového automatu, připadající na jeden kus, činí 5,76 Ns, zatímco u šestivřetenového automatu dosahuje 25,92 Ns. Nastavení automatu pro výrobu jiného výrobku je tedy kratší o 350 %. Dalším důvodem využití jednovřetenového automatu je velikost optimální dávky výrobků pro výrobu, na kterou je kalkulace sestavena. U jednovřetenových automatů činí tato dávka 5 000 kusů, u šestivřetenových strojů dosahuje dvojnásobku, tedy 10 000 kusů.

Seřizování automatů se provádí každý druhý či třetí den tak, aby mohla postupně proběhnout výroba všech požadovaných výrobků. Tato doba dosahuje u některých strojů až 7 hodin, ale může být zkrácena v případě, že jsou na jednotlivých strojích vyráběny výrobky, u kterých není změna seřízení tak časově náročná. Může se tak stát, že úspora času při přerizování sníží celkové náklady v konečném efektu více než zvolení méně nákladné technologie výroby, jelikož využití kapacity jednotlivých automatů může dosáhnout až 190 % své předpokládané kapacity, jak je vidět v tab. 8. Společnost tedy volí optimální rozdělení výroby tak, aby snižovala náklady na seřizování strojů a šestivřetenové automaty využívá při výrobě větších dávek stejnorodých výrobků.⁷⁴

⁷⁴ Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti KNOMI, s. r. o.

Tab. 8: Využití výrobních pracovišť výrobou

Časové určení Rok 2012	Šestivřetenový automat			Jednovřetenový automat SPRINT			Jednovřetenový automat GOODWAY		
	Kapacita (hod)	Využití (hod)	Využití (%)	Kapacita (hod)	Využití (hod)	Využití (%)	Kapacita (hod)	Využití (hod)	Využití (%)
týden 1	80,0	64,1	80,1	80,0	81,9	102,4	80,0	75,5	94,3
týden 2	80,0	34,4	43,0	80,0	66,7	83,3	80,0	71,1	88,8
týden 3	80,0	48,5	60,5	80,0	83,7	104,5	80,0	78,0	97,5
týden 4	80,0	78,4	98,0	80,0	42,0	52,5	80,0	73,4	91,7
týden 5	80,0	43,8	54,6	80,0	51,0	63,7	80,0	38,9	48,5
týden 6	80,0	72,5	90,5	80,0	138,2	172,7	80,0	124,4	155,4
týden 7	80,0	39,6	49,5	80,0	72,9	91,1	80,0	72,9	91,1
týden 8	80,0	34,9	43,6	80,0	66,4	82,9	80,0	45,4	56,7
týden 9	80,0	25,0	31,2	80,0	70,0	87,5	80,0	83,1	103,8
týden 10	80,0	30,0	37,5	80,0	65,7	82,1	80,0	74,5	93,0
týden 11	80,0	37,7	47,1	80,0	73,9	92,4	80,0	152,6	190,7
týden 12	80,0	66,0	82,4	80,0	74,4	93,0	80,0	40,9	51,1
týden 13	64,0	29,1	45,5	64,0	63,1	98,6	64,0	81,0	126,4

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interní dokumentace KNOMI, s. r. o.

Legenda	
	Převýšení kalkulované kapacity stroje díky úspoře času při seřizování
	Využití kapacity stroje pod 100 %

4.4 Tvorba plánu výroby

Podklady pro výrobu se ve společnosti sestavují dva měsíce před jejím zahájením na základě uzavřených smluv s odběrateli a evidenčního stavu zásob ve skladech.

Společnost dělí odběratele do tří skupin na základě finančního objemu zakázek, které se uskutečnily od roku 2001 do roku 2010, následovně:

- První skupinu tvoří výrobní podniky, prodejci společnosti a zástupce pro Slovenskou republiku. Tato skupina se podílí 66 % na celkovém obratu společnosti a objem jejich uskutečněných zakázek převyšuje 10 000 000 Kč. Jednotliví odběratelé jsou zobrazeni v tab. 9.

Tab. 9: Odběratelé nad 10 milionů v období od roku 2001 do roku 2010

ODBĚRATEL	DRUH	FINANČNÍ OBJEM ZAKÁZEK (v Kč)
Tatra, a. s.	výrobní podnik	100 960 455
ZETOR TRACTORS, a. s.	výrobní podnik	98 735 785
Iveco Czech Republic, a. s.	výrobní podnik	56 406 749
AGROSTROJ Pelhřimov, a. s.	výrobní podnik	50 632 428
KNOMI Martin, s. r. o.	zástupce	30 248 224
GRENE sp. z o. o.	výrobní podnik	23 543 317
Jihostroj, a. s.	výrobní podnik	19 603 078
P.P.H.U. „Moto-Rol“ Leszek Wejman	prodejce	13 884 633
Nekvinda – Zemědělská technika, a. s.	prodejce	12 734 331
B. V. HYDRAULIKA, s. r. o.	prodejce	12 114 971
Jiří Kříž	prodejce	11 997 562

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů KNOMI, s. r. o.

- Druhou skupinu tvoří přibližně padesát odběratelů. Jde především o pravidelné zákazníky či prodejce, kteří odebírají stálé množství. Tato skupina se podílí 24 % na celkovém obratu a výše uskutečněných zakázek je v rozmezí nad 1 000 000 Kč do 10 000 000 Kč.
- Třetí skupina je na počet odběratelů největší. Tvoří ji téměř 1 200 evidovaných odběratelů s malými pravidelnými odběry a náhodní odběratelé. Podíl této skupiny na celkovém obratu činí 10 % a výše uskutečněných zakázek nepřekračuje 1 000 000 Kč.

Společnost má pro každý výrobek nastaven tzv. podlimitní stav. Vždy, když zásoby ve skladu klesnou pod určitou hranici, program nahlásí, že stav zásob klesl pod své minimum, a tyto výrobky jsou začleněny do výrobního procesu na následující období. Minimální množství každého výrobku je stanoveno jako jedna pětina prodeje výrobku v předešlém roce. Ukázka podlimitního stavu ve skladu je zobrazena v tab. 10.

Tab. 10: Podlimitní stav pro výrobu

Číslo sortimentu	Název sortimentu	MJ	Sklad	Objednáno	Rezervace	Min	Chybí
1165154815	PHEROP2 15LR	ks	1 279	0	0	1500	-221
442051013554	Podložka pr44/24	ks	62	0	50	50	-38
442053710084	Spojovací díl D24	ks	238	0	65	200	-27
6522215	Nátrubek M22	ks	0	0	24	250	-274
K714051418R	RIFM M14	ks	0	0	0	50	-50
K714052212	RIFM M22	ks	0	0	0	30	-30
K714054233	RIFM M 42x2	ks	0	0	0	50	-50
KA0135	Oko D15/M16	ks	565	0	400	300	-135
T011121618	PHAM2 M16	ks	110	0	50	100	-40
T7161061012	PRIM M10x1vz	ks	365	0	150	300	-85
Z78130031	Náboj D32/D24	ks	360	0	150	350	-140

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti

Při plánování výroby se výjimečně přihlíží k prodejmům z minulých let. Je to způsobeno velkými výkyvy v odběru jednotlivých výrobků, jak je vidět v tab. 11.

Tab. 11: Vývoj prodeje výrobku 011101416: metrický závit válcový

ČASOVÉ URČENÍ	2010 (ks)	2011 (ks)
Leden	245	256
Únor	296	4 176
Březen	303	221
Duben	303	1040
Květen	358	33
Červen	324	380
Červenec	117	278
Srpen	230	169
Září	263	52
Říjen	345	217
Listopad	205	1449
Prosinec	305	160
CELKEM ZA ROK	3 094	8 431

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti

Sestavený plán výroby je zobrazen v tab. 12. Z důvodu obsáhlosti je výrobní plán společnosti KNOMI, s. r. o. sestaven tak, aby obsahoval výrobu, která probíhá v jeden den, přesněji 6. dubna 2012.

Tab. 12: Výrobní plán ze dne 06. 04. 2012

PRACOVISTĚ	TYP VÝROBKU	MNOŽSTVÍ (v ks)	ČAS VÝROBY	DATUM
01 Jednovřetenové automaty SPRINT	Z16295203	4 041	39 h 17 min	05. 04. – 10. 04.
	Z78295115	5 051	77 h 10 min	04. 04. – 12. 04.
	KA01361	4 041	67 h 21 min	02. 04. – 10. 04.
	780006	10 102	367 h 36 min	26. 03. – 30. 04.
02 Jednovřetenové automaty GOODWAY	7092351526	506	21 h 47 min	05. 04. – 06. 04.
	7092451568	506	8h 00 min	06. 04. – 06. 04.
	709245568	506	6h 36 min	06. 04. – 10. 04.
	70930612	6 061	168 h 21 min	02. 04. – 18. 04.
	780007	10 102	378 h 49 min	09. 03. – 12. 04.
	3932230	1 011	33 h 42 min	05. 04. – 10. 04.
03 Šestivřetenové automaty	011101616	10 102	42 h 05 min	03. 04. – 06. 04.
	051121618	6 566	72 h 00 min	06. 04. – 13. 04.
	396901622	10 102	72 h 00 min	05. 04. – 12. 04.
04 Vkládací automaty	678161408	405	16 h 00 min	05. 04. – 06. 04.
	678161514	405	3 h 36 min	06. 04. – 06. 04.
	Z53236032a	5 051	16 h 00 min	06. 04. – 10. 04.
	3575152215	15 152	117 h 50 min	27. 03. – 06. 04.
	371101616	6 566	145 h 21 min	03. 04. – 16. 04.
05 Jednovřetenové automaty SARY	6786154822	553	7 h 52 min	05. 04. – 06. 04.
	6785081414	487	16 h 00 min	06. 04. – 11. 04.
06 Kalička	660901812	2 526	42 h 06 min	05. 04. – 10. 04.
07 Kontrolní pracoviště	430020008	60 607	16 h 50 min	04. 04. – 06. 04.
	685016222018	1518	0 h 25 min	06. 04. – 06. 04.
	T442029300054	198	0h 03 min	06. 04. – 06. 04.
	678161408	3 790	1 h 23 min	06. 04. – 06. 04.
	Z53236032a	5051	1 h 24 min	06. 04. – 06. 04.
	269221818	4 041	1 h 07 min	06. 04. – 06. 04.
	011101616	10 102	2 h 48 min	06. 04. – 06. 04.
08 Odmašťovací pracoviště	011101616	10 102	2 h 48 min	06. 04. – 06. 04.
	23002226830	1 265	0 h 20 min	06. 04. – 06. 04.
09 Značení výrobků	430020008	60 607	168 h 21 min	06. 04. – 14. 05.

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti

4.5 Krátkodobý rozpočet nákladů a výnosů

Na základě podkladů pro výrobu, sestavených dva měsíce před zahájením výroby, vyhotovuje společnost i krátkodobé rozpočty nákladů. Tyto rozpočty ukazují celkové náklady výrobního plánu. Zvlášť se však dělí na náklady, které připadají na zhotovení předem objednaných výrobků na základě smluv s odběrateli, a na náklady výrobků, které doplňují sortiment ve skladu na limitní stav, jak je uvedeno v tab. 13. Společnost tak může sledovat budoucí tržby za objednané výrobky, aniž by je uměle zvyšovala o zatím neprodané výrobky.

Tab. 13: Rozpočet nákladů za měsíc březen a duben roku 2012 v Kč

POLOŽKA	NÁKLADY CELKEM	OBJEDNÁVKY	NA SKLAD
PŘÍMÉ NÁKLADY	4 204 811	4 078 667	126 144
Přímý materiál	2 415 452	2 342 988	72 464
Přímé mzdy	1 166 520	1 131 524	34 996
Ostatní přímé náklady	622 839	604 155	18 684
REŽIJNÍ NÁKLADY	4 591 449	4 407 791	183 658
Výrobní režie	1 056 030	1 013 792	42 238
- variabilní	158 861	152 507	6 354
- fixní	897 169	861 285	35 884
Správní a zásobovací režie	2 249 803	2 159 811	89 992
Odbytová režie	1 285 616	1 234 188	51 428
- variabilní	951 407	913 348	38 059
- fixní	334 209	320 840	13 369
NÁKLADOVÁ CENA	8 796 260	8 486 458	309 802
+ přírážka pro zmetkovost	87 963	84 865	3 098
KONEČNÁ NÁKLAD. CENA	8 884 223	8 571 323	312 900

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti

Náklady objednávky jsou dále rozčleněny na jednotlivé skupiny odběratelů (výrobní podniky, zástupci a prodejci). Těmto skupinám jsou poskytnuty rozdílné slevy z ceny.

- Výrobním podnikům, které pravidelně odebírají větší množství výrobků, se poskytuje sleva ve výši 20 % z „Katalogové ceny.“

- Zástupcům a prodejcům společnosti KNOMI, s. r. o. jsou výrobky prodávány za zvýhodněnou cenu, která je vypočtena jako navýšení „Nákladů objednávky“ o 10 %. Při prodeji konečným zákazníkům jsou prodejci i zástupci vázáni smlouvou, aby prodávali výrobky za „Katalogovou cenu“ s možností jejího navýšení maximálně o 10 %.
- Drobní odběratelé, kteří si předem výrobky neobjednávají, ale odebírají je na podnikové prodejně, platí plnou „Katalogovou cenu.“

Tab. 14: Struktura nákladů a výnosů objednávky v Kč

Odběratel	Náklady objednávky	Katalogová cena	Sleva z katalogové ceny	Výnosy	Zisk
Výrobní podniky	6 749 570	11 811 748	2 362 350	9 449 398	2 699 828
Zástupci	692 386	1 177 056	415 431	761 625	69 239
Prodejci	1 129 367	1 953 805	711 501	1 242 304	112 937
Celkem	8 571 323	14 942 609	3 489 282	11 453 327	2 882 004

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti

Jak je patrné z tab. 14, největší část z objednaných výrobků ve výrobním plánu připadá na výrobní podniky. Kalkulované náklady na jejich objednávku dosahují výše 6 749 570 Kč a výnosy po odečtení 20% slevy z „Katalogové ceny“ jsou 9 449 398 Kč. Společnost tedy předpokládá zisk ve výši 2 699 828 Kč.

Nejméně nákladnou část objednávky požadují zástupci. Výnosy z této objednávky jsou vypočteny jako 10% navýšení „Nákladů objednávky“ a činí tedy 761 625 Kč.

Prodejci společnosti KNOMI, s. r. o. zadali objednávku ve výši 1 129 367 Kč kalkulovaných nákladů. Z „Katalogové ceny“ jim bude poskytnuta sleva ve výši 711 501 Kč a předpokládaný zisk z jejich objednávky činí 112 937 Kč.

Společnost má kromě výnosů z předem zadaných objednávek i další výnosy. Jsou jimi již zmiňované výnosy z prodeje výrobků odebíraných na podnikové prodejně či výnosy z prodaného zboží.

4.6 Sestavení krátkodobého rozpočtu

Při sestavování krátkodobého rozpočtu na měsíc květen a červen, který je uveden v tab. 15, jsem vycházela z plánu výroby sestaveného pro toto období na základě objednávek odběratelů a z evidenčního stavu zásob na skladech. Jsou zde využity informace o nákladové náročnosti výkonů vzhledem k použité technologii výroby tak, aby docházelo ke snížení celkových nákladů díky uspořenému času při seřizování strojů.

Objednávky jsou pro toto období nižší než v předešlých měsících, což se projeví na nižším využití výrobních kapacit. Z tohoto důvodu je podíl režijních nákladů na celkových nákladech vyšší oproti předešlému rozpočtu, který je uveden v tab. 13. Při sestavování rozpočtu nepředpokládám inovaci v pracovních postupech, zvýšení mezd nebo propouštění či přijímání dělníků a THP.

Plán přímých nákladů

Všechny přímé náklady jsou náklady variabilními a řídí se a plánují pomocí norem. Jejich plánovaná výše se zjistí vynásobením plánované normy spotřeby v Kč s plánovaným objemem produkce.

Plán variabilní režie

Variabilní režie se plánuje pomocí plánovaných normativů. S nižším objemem výkonů budou klesat náklady na opravy a udržování strojů, prémie a odměny režijních dělníků a THP.

Plán fixní režie

Plán fixních nákladů se tvoří pomocí limitu fixních nákladů na dané období. Nepředpokládám změny v položkách fixních nákladů oproti předešlému období.

Tab. 15: Rozpočet nákladů za měsíc květen a červen roku 2012 v Kč

POLOŽKA	NÁKLADY CELKEM	OBJEDNÁVKY	NA SKLAD
PŘÍMÉ NÁKLADY	3 974 508	3 897 400	77 108
Přímý materiál	2 225 724	2 182 544	43 180
Přímé mzdy	1 112 862	1 091 272	21 590
Ostatní přímé náklady	635 922	623 584	12 338
REŽIJNÍ NÁKLADY	4 504 180	4 416 798	87 382
Výrobní režie	1 043 492	1 023 248	20 244
- variabilní	146 323	143 485	2 838
- fixní	897 169	879 763	17 406
Správní a zásobovací režie	2 249 803	2 206 156	43 647
Odbytová režie	1 210 885	1 187 394	23 491
- variabilní	876 676	859 669	17 007
- fixní	334 209	327 725	6 484
NÁKLADOVÁ CENA	8 478 688	8 314 198	164 490
+ přírážka pro zmetkovost	84 787	83 142	1 645
KONEČNÁ NÁKLAD. CENA	8 563 475	8 397 340	166 135

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti

Tab. 16: Struktura nákladů a výnosů objednávky v Kč

Odběratel	Náklady objednávky	Katalogová cena	Sleva z katalogové ceny	Výnosy	Zisk
Výrobní podniky	6 513 560	11 186 320	2 237 264	8 949 056	2 435 496
Zástupci	784 341	1 074 379	211 604	862 775	78 434
Prodejci	1 099 439	1 634 027	424 644	1 209 383	109 944
Celkem	8 397 340	13 894 726	2 873 512	11 021 214	2 623 874

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti

Ačkoli je plánovaný podíl režijních nákladů na celkových nákladech vyšší oproti předešlému období, společnost by měla vykazovat zisk ve výši 2 623 874 Kč. Je to způsobeno smluvními podmínkami s prodejci a zástupci, kdy je jim účtována prodejní cena ve výši 10% přírážky k „Nákladům objednávky.“ Díky tomu společnost inkasuje poměrně stálou výši zisku a rozdíl v nákladových cenách je přenesen na zástupce a prodejce, kteří inkasují nižší marži v důsledku fixování prodejní ceny pro konečné zákazníky. Změna nákladů se však na společnost přenesla u objednávek od výrobních podniků a u nákupů provedených drobnými odběrateli, kterým společnost prodává za stálou „Katalogovou cenu.“ V tomto případě jsou výkyvy nákladů kryty z marže společnosti.

Závěr

Diplomová práce se zabývá odděleným řízením variabilních a fixních nákladů v podniku. Cílem diplomové práce bylo charakterizování a analyzování tohoto způsobu řízení nákladů ve vybraném podniku a objasnění tvorby produktových kalkulací a krátkodobých nákladových rozpočtů. Věřím, že cíle diplomové práce se podařilo dosáhnout a tato práce bude přínosem pro další zájemce o tuto problematiku.

Základními oblastmi řízení nákladů jsou subsystemy účetnictví a controlling. Cílem finančního účetnictví je zobrazit podnikatelský proces pro potřeby externích uživatelů. Manažerské účetnictví poskytuje účetní informace, které využívají pro řízení podnikatelských procesů pracovníci na různých stupních podnikového vedení. Controlling je metoda, jejímž smyslem je zvýšit účinnost systému řízení permanentním srovnáváním průběhu podnikatelského procesu se žádoucím stavem, vyhodnocováním odchylek a aktualizací cílů.

Základními kategoriemi ekonomického řízení nákladů jsou hospodárnost, ekonomická efektivnost a ekonomická účinnost, které souvisí s racionálním vynakládáním nákladů ve vztahu k ekonomickému prospěchu. Náklady můžeme členit do několika skupin podle vztahu k řešení určitých otázek a rozhodnutí. Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů rozlišuje náklady variabilní a fixní. Variabilní náklady jsou charakteristické tím, že musí být vynakládány na každou další jednotku výkonu a při změně objemu výkonů se jejich celková výše změní. Fixní náklady zůstávají z krátkodobého hlediska neměnné v průběhu určitého časového období při různých úrovních aktivity organizace. Variabilní náklady se řídí pomocí norem či normativů, fixní náklady se řídí pomocí limitu, což je maximální částka, kterou je možné na dané období vynaložit.

Hlavními nástroji řízení nákladů jsou zejména kalkulace, plány a rozpočty. Kalkulace je chápána jako propočet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, práci, službu či jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu. Využívá se především jako nástroj řízení hospodárnosti nebo jako podklad pro rozhodování

o optimálním výrobním sortimentu. Úkolem systému plánů a rozpočtů je zefektivnit rozhodovací proces pomocí analýzy možných budoucích variant činností.

Při zpracování diplomové práce jsem spolupracovala se společností KNOMI, s. r. o., která se zabývá kovoobráběním, výrobou strojírenského šroubení pro hydrauliku a pneumatiku a výrobou rychlospojek. V současné době je společnost rozčleněna do tří útvarů (obchodní, konstrukční a ekonomicko-výrobní) a má přibližně 40 zaměstnanců. Mezi zákazníky společnosti patří výrobní podniky ze zemědělského odvětví či dopravního průmyslu jak v České republice, tak v zahraničí.

Do roku 2008 společnost dlouhodobě zvyšovala svůj obrat průměrně o 20 % každý rok a postupně rekonstruovala stávající strojní vybavení a nakupovala nové stroje. S příchodem krize však došlo k útlumu výroby a ekonomická krize si vyžádala i opatření v personální oblasti. V současné době společnost opět dosahuje zisku a má v úmyslu svou činnost dále rozvíjet a vytvořit nové oddělení vývoje, které se bude zabývat vývojem vzduchových rozvodů.

Řízením nákladů ve firmě se zabývá oddělení controllingu a při svém rozhodování využívá výstupů z účetnictví, kalkulací, plánů a rozpočetnictví. Hlavním zdrojem informací potřebných pro řízení nákladů jsou výkazy zisku a ztráty a nákladové charakteristiky jednotlivých výrobků. Společnost využívá pro sestavení kalkulací strukturu tzv. dynamické kalkulace, která kombinuje členění nákladů na přímé a nepřímé a zároveň zohledňuje závislost spotřebovaných nákladů na změně objemu výkonů. Pro srovnatelnost jednotlivých výrobků využívá v kalkulacích jako rozvrhové základny tzv. normosekundy, které představují dobu trvání operace, potřebnou k výrobě výrobku. Společnost stanovuje i další veličiny, které slouží k rozvržení nákladů v kalkulaci. Jsou jimi M (mzda za operaci), R (režijní náklady pracoviště) a K (náklady kooperace).

Kalkulaci výrobků založenou na odděleném sledování fixních a variabilních nákladů společnost využívá při tvorbě variantních plánů výroby a při rozhodování o složení optimálního výrobního sortimentu. Na základě podkladů pro výrobu poté společnost vyhotovuje krátkodobé rozpočty nákladů a výnosů.

Dle mého názoru je způsob řízení nákladů ve společnosti vyhovující. Potvrdilo se, že oddělené sledování a řízení variabilních a fixních nákladů zvyšuje kvalitu řízení podnikatelského procesu a poskytuje dostatečné informace pro efektivní rozhodování.

Závěrem bych ráda poděkovala paní Ing. Radaně Hojně, Ph.D. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce. Dále děkuji panu Ing. Miroslavu Knotkovi za poskytnuté materiály a za možnost vypracování diplomové práce ve společnosti KNOMI, s. r. o.

Seznam použité literatury

Citace

FIBÍROVÁ, J. a L. ŠOLJAKOVÁ. *Hodnotové nástroje řízení a měření výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2005, 264 s. ISBN 80-7357-084-X.

FIBÍROVÁ, J., L. ŠOLJAKOVÁ a J. WAGNER. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007, 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, M., J. LANČA a L. ŠÍŠKA. *Manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2008, 264 s. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 3. vyd. Praha: Management Press, 2010, 664 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LANG, H. *Manažerské účetnictví: teorie a praxe*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2005, 216 s. ISBN 80-7179-419-8.

POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009, 240 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

RAŠKA, Z. *Inovace ve finančním řízení*. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 2007, 212 s. ISBN 978-80-86851-65-5.

SEDLÁČEK, J. *Účetnictví pro manažery*. 1. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2005, 228 s. ISBN 80-247-1195-8.

STROUHAL, J., aj. *Účetnictví 2011: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 800 s. ISBN 978-80-251-3389-7.

SYNEK, M., aj. *Manažerská ekonomika*. 5. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2011, 480 s. ISBN 978-80-247-3494-1.

ŠOLJAKOVÁ, L. *Strategicky zaměřené manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: Management Press, 2009, 208 s. ISBN 978-80-7261-199-7.

Interní materiály společnosti

Bibliografie

DOYLE, David P. *Strategické řízení nákladů*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006, 228 s.
ISBN 80-7357-189-7.











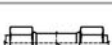




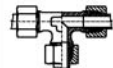
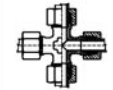






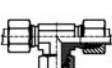
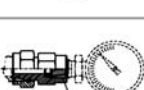


DRURY, C. *Management and Cost Accounting*. 6th ed., London: Thompson Bussines Press, 2004. ISBN 978-1-8448-0028-8.

MARTINOVIČOVÁ, D. *Základy ekonomiky podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa Publishing, 2006, 182 s. ISBN 80-86851-50-8.

Seznam příloh

Příloha A: Výrobky společnosti KNOMI, s. r. o.....	86
-----------------------------------------------------------	-----------

Příloha A: Výrobky společnosti KNOMI, s. r. o.

 		Expedice: Koberovy 58, 468 22 Železný Brod Tel./fax: 00420 – 483 389 336, 483 389 882 E-mail: knomi@knomi.cz • www.knomi.cz	
n	Strana	Strana	Strana
Všeobecné technické informace, konce hrdel a postup montáže strojrenského šroubení. Všeobecné technické informace, ukončení hrdel a postup montáže strojrenského skrutkovania.			5 - 19
Převlečné matice a zářezné kroužky Prevečné matice a zářezné kroužky			20
Zářezné kroužky a vložky pro PA trubky Zářezné kroužky a vložky pre PA rúrky			21
Matice pro prodloužená šroubení Matice pre predĺžené skrutkovanie			22
Těsnicí kroužky měděné Tesniace kroužky medené Těsnicí kroužky s pryžovým břitem			23
Přímá hrdla, tvar A, B, E, C, F a závit UNF, NPT Priame hrdlá, tvar A, B, E, C, F a závit UNF, NPT		24 - 37	87 - 100
L hrdla, tvar A L hrdlá, tvar A		38	101
L hrdla, tvar C L hrdlá, tvar C		39	102
T hrdla, tvar A T hrdlá, tvar A		40	103
T hrdla, tvar C T hrdlá, tvar C		41	104
T hrdla boční, tvar C T hrdlá bočné, tvar C		42	105
Přímé spojky PS a PSR Priame spojky PS a PSR		43 - 44	106 - 107
Přímé spojky panelové PSP Priame spojky panelové PSP		45	108
L spojky LS L spojky LS		46	109
T spojky TS T spojky TS		47 - 48	108 - 109
Křížové spojky KS Křížové spojky KS		49	110
Přímá hrdla a spojky s těsnicími kužely Priame hrdlá a spojky s tesniacimi kuželfom		50 - 51	52 - 53
Přímé mezipojky s těsnicími kužely Priame mezipojky s tesniacimi kuželfami			54 - 56
L spojky stavělné s těsnicími kužely L spojky staviteľné s tesniacimi kuželfom		57	113
T spojky stavělné s těsnicími kužely T spojky staviteľné s tesniacimi kuželfom		58	114
T spojky stavělné boční s těsnicími kužely T spojky staviteľné bočné s tesniacimi kuželfom		59	115
L přípojky stavělné L prípojky staviteľné			60 - 61
T přípojky stavělné T prípojky staviteľné			62 - 63
Přípojky manometru Prípojky manometra			64
Zátky, tvar A, B a E Zátky, tvar A, B a E			65 - 67
Vnitřní zátky pro kužel 24° Vnútorné zátky pre kužef 24°			68

	Strana	Strana		Strana
Zátky pro konce trubek Zátky pro konce rour		69	Prímá hrdla 37 UNF, tvar E Priame hrdla 37 UNF, tvar E	 118
Závitové redukční vložky, tvar B, E Závitové redukční vložky, tvar B, E		70 - 73	Prímé spojky 37 UNF Priame spojky 37 UNF	 118
Připojky s vnitřním závitem Připojky s vnitřním závitom	 74 - 75	116 - 117	L a T spojky 37 UNF L a T spojky 37 UNF	 119
Stavitelné připojky Stavitelné připojky		76 76A	L a T spojky stavitelné 37 UNF L a T spojky stavitelné 37 UNF	 120
Oka a průtokové šrouby Oká a prietokové skrutky		77	Prímé spojky 60° Priame spojky 60°	 121
Oka a průtokové šrouby Oká a prietokové skrutky		78	Rychlospojky ISO 10 Rychlospojky ISO 10	 122
Úhlové nástavky a spojky Úhlové nástavky a spojky		79	Rychlospojky ISO 12,5 a příslušenství Rychlospojky ISO 12,5 a príslušenstvo	 123 - 124
Součásti pájených šroubení Súčasťi pájkovaných spojení		80	Rychlospojka ISO 12,5 Rychlospojka ISO 12,5	 125
Přesuvné šrouby a prstěny Presuvné skrutky a prstene		81	Rychlospojky ISO 20 Rychlospojky ISO 20	 126
Držáky hydraulických trubek Držiaky hydraulických rúrok		82	Rychlospojky RK 12 Rychlospojky RK 12	 127 129
Hydraulické hadice Hydraulické hadice		83	Rychlospojky KS 12,5 Rychlospojky KS 12,5	 128
Úhlové připojky stavitelné Úhlové připojky stavitelné		84 - 85	Rychlospojky ZS 20 Rychlospojky ZS 20	 130
Úhlové připojky pro vzduchové rozvody Úhlové připojky pro vzduchové rozvody		86		